

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Studijní program:

P 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor:

Organizace a řízení podniků

**ŘÍZENÍ NÁKLADŮ JAKO NÁSTROJ ZVYŠOVÁNÍ
EFEKTIVNOSTI PODNIKU**

**COST CONTROLLING AS A TOOL FOR INCREASING OF
EFFICIENCY WITHIN THE COMPANY**

DISERTAČNÍ PRÁCE

Ing. Radana Hojná

Školitel: doc. Dr. Ing. Olga Hasprová, Katedra financí a účetnictví

Počet stran: 179

Počet příloh: 1

Liberec, 2008

ABSTRAKT

V podnikatelském prostředí v České republice dochází v posledním desetiletí i díky zapojení naší ekonomiky do široké evropské konkurence v rámci Evropské unie k mnoha zásadním změnám. Tyto změny souvisejí rovněž s technickým rozvojem, rozvojem informačních technologií a zvyšováním produktivity práce a významným způsobem zasahují do činnosti podnikatelských subjektů. Podniky jsou nuceny samostatně se rozhodovat a reagovat na vývoj nabídky a poptávky na trhu. Vzdávající konkurenční tlak – typický pro tržní ekonomiku – nutí podniky stále pečlivěji stanovovat a kontrolovat (tj. řídit) náklady na produkované výkony.

Tématem předkládané disertační práce je pro podnikatelské subjekty stále aktuální problematika řízení nákladů a s ní související analýza vybraných kalkulačních postupů. Do popředí zájmu podnikatelských subjektů se stále dostává základní vazba podnikových nákladů k prováděným výkonům a službám. Dokonalá orientace v problematice řízení nákladů na produkované výkony zahrnuje znalost výše nákladů i zjištění příčin a místa jejich vzniku. Tyto znalosti jsou pro správné vedení podniku nezbytné a stávají se jedním z podstatných předpokladů úspěšného podnikání a zvyšování efektivnosti. Podnik, který má k dispozici dostatek kvalitních informací o nákladech a zároveň využívá osvědčené i moderní kalkulační přístupy, je schopen pružněji reagovat v cenových rozhodováních. V závislosti na zájmu zákazníků dokáže efektivně měnit sortimentní složení své produkce a tak zvyšovat zisk bez rozšiřování stávajících výrobních kapacit. Zavádění progresivních přístupů a vytváření podmínek pro jejich realizaci jsou nezbytným předpokladem dosažení budoucí prosperity a efektivnosti podnikatelského subjektu.

SUMMARY

The business environment in Czech Republic is in last decade facing many essential changes due to integration into the wide European competition within the European Union. These changes are connected to the technical development, development of information technology and increasing of work performance. These changes highly influence the performance of business units. Companies are forced to make independent decisions and react to the development of market supply and demand. Increasing competitive pressure – typical for market business – forces the business units to determine and control production costs more and more preciously.

The aim of this dissertation is the problem of cost controlling for business units and related analysis of chosen costing techniques. Therefore the basic connection between production costs and performance becomes very interesting for particular business units. The perfect orientation in problem of cost controlling over the produced outputs includes the knowledge of costs, root cause analysis and analysis of its origin. This knowledge is necessary for successful company management and becomes one of the essential presumptions for successful business. Business unit which has at disposal the high-quality information about costs and which using the proven and modern costing approaches at the same time can be more flexible in price negotiations. Depending on customers' interest, the product range of such a company can be changed effectively, which leads to the increase of profit without enlarging of its production capacities. The implementation of progressive attitudes and creating of environment suitable for its realization is one of the basic premises for achieving of future prosperity and efficiency of the business unit.

ABSTRAKT

Im unternehmerischen Umfeld in der Tschechischen Republik treten im letzten Jahrzehnt auch dank Eingliederung unserer Wirtschaft in den weiträumigen europäischen Wettbewerb viele grundsätzliche Änderungen ein. Diese Änderungen hängen ebenfalls mit der technischen Entwicklung, Entwicklung der Informationstechnologien und Erhöhung der Arbeitsproduktivität zusammen und greifen wesentlich in die Tätigkeit von unternehmerischen Subjekten ein. Unternehmen sind gezwungen sich selbstständig zu entscheiden und auf die Entwicklung des Angebots und der Nachfrage auf dem Markt zu reagieren. Der sich steigernde - für die Marktwirtschaft typische - Konkurrenzdruck zwingt die Unternehmen immer sorgfältiger Kosten der erbrachten Leistungen festzulegen und zu kontrollieren (d. h. zu steuern).

Das Thema der vorliegenden Dissertation ist die für unternehmerische Subjekte nach wie vor aktuelle Kostenmanagement-Problematik und die damit zusammenhängende Analyse der Berechnungsverfahren. In den Interessensvordergrund unternehmerischer Subjekte gelangt nach wie vor die grundlegende Verbindung der Betriebskosten mit den erbrachten Leistungen und Dienstleistungen. Perfekte Orientierung in der Kostenmanagement-Problematik im Bezug auf die erbrachten Leistungen schließt sowie Kenntnis der Kostenhöhe, als auch Ermittlung der Ursachen und des Orts ihrer Entstehung ein. Diese Kenntnisse sind für richtige Führung des Unternehmens unerlässlich und werden zu einer der wesentlichen Voraussetzung erfolgreicher geschäftlicher Tätigkeit und Effektivitätserhöhung. Ein Unternehmen, dem genügend hochwertige Informationen über Kosten vorliegen und das gleichzeitig bewährte und moderne Berechnungsmethoden anwendet, ist imstande flexibler im Bereich Preisentscheidungen zu reagieren. Das Unternehmen kann in Abhängigkeit vom Interesse der Kunden effizient die Sortimentszusammensetzung seiner Produktion ändern und so den Gewinn ohne Erweiterung der bestehenden Produktionskapazitäten erhöhen. Einführung progressiver Methoden und Erstellung von Bedingungen für ihre Umsetzung ist unerlässliche Voraussetzung zum Erreichen der künftigen Prosperität und Effektivität des unternehmerischen Subjekts.

Klíčová slova

Účetní subsystemy řízení podniku, finanční účetnictví, manažerské účetnictví, manažerské rozhodování, controlling, analýza nákladů, řízení nákladů výkonů, efektivnost, kalkulace, struktura nákladů v kalkulaci, kalkulace úplných vlastních nákladů, kalkulace variabilních nákladů, moderní metody strategického řízení nákladů, využití kalkulace ve vnitropodnikovém řízení.

Key words

Accounting sub-systems for company controlling, financial accounting, managerial accounting, managerial decision-making, cost analysis, controlling, performance controlling, efficiency, costing, cost structure within costing, absorption costing, variable costing, modern methods of strategic cost controlling, using of costing within in-plant controlling.

Oberbegriffe

Rechnungsuntersysteme des Unternehmensmanagements, Finanzbuchhaltung, Management Accounting, Managemententscheidung, Controlling, Kostenanalyse, Leistungskostenmanagement, Effektivität, Berechnung (Kalkulation), Struktur kalkulierter Kosten, Kalkulation vollständiger Selbstkosten, Kalkulation variabler Kosten, moderne Methoden des strategischen Kostenmanagements, Nutzung der Kalkulation im innerbetrieblichen Management.

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou disertační práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé disertační práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li disertační práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Disertační práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací se školitelkou disertační práce a ostatními odborníky v oboru.

V Liberci, 4. 4. 2008

.....

Poděkování

Ráda bych vyjádřila poděkování paní doc. Dr. Ing. Olze Hasprové z katedry financí a účetnictví za všestrannou podporu během celého průběhu mého studia a rovněž za veškerý čas, cenné rady a připomínky, které mi při zpracování disertační práce poskytla.

OBSAH

ÚVOD	14
1 ÚČETNICTVÍ PODNIKU V TRŽNÍ EKONOMICE	21
1.1 Účetnictví jako informační systém podniku	22
1.2 Uživatelé účetních informací	24
1.3 Účetní subsystémy řízení podniku	25
Shrnutí	29
2 MANAŽERSKY ORIENTOVANÝ INFORMAČNÍ SYSTÉM	31
2.1 Stručný přehled historického vývoje vnitropodnikového účetnictví	31
2.2 Vymezení manažerského účetnictví	33
2.2.1 Nákladové účetnictví	33
2.2.2 Manažerské účetnictví	35
2.2.3 Vztah nákladového a manažerského účetnictví	38
2.3 Způsoby evidence vnitropodnikových nákladů a výnosů	40
2.4 Controlling.....	46
2.4.1 Vztah manažerského účetnictví a controllingu	49
Shrnutí	51
3 NÁKLADY JAKO ZÁKLADNÍ POJEM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	53
3.1 Efektivnost podniku.....	53
3.2 Odlišnosti pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví	55
3.2.1 Věcné rozdíly v pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví	56
3.2.2 Časová a hodnotová odlišnost nákladů ve finančním a manažerském účetnictví	59
3.3 Interpretace nákladů ve finančním a manažerském účetnictví	61
3.4 Další ekonomické kategorie manažerského účetnictví	66
3.5 Klasifikace nákladů jako informační podklad vnitropodnikového řízení	69
3.5.1 Druhové členění nákladů	71
3.5.2 Účelové členění nákladů	73
3.5.3 Kalkulační členění nákladů	78
3.5.4 Členění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu produkce	80
3.5.5 Kombinace variabilních a fixních nákladů – smíšené náklady	92

3.5.6	<i>Aplikace informací o variabilních a fixních nákladech v praxi</i>	94
3.5.7	<i>Ostatní členění nákladů</i>	94
3.6	Návratnost nákladů a bod zvratu	96
3.6.1	<i>Využití lineárního modelu v praxi</i>	100
	Shrnutí	103
4	SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PODLE VZTAHU K VÝKONŮM	106
4.1	Kalkulace – nástroj řízení nákladů po linii výkonů	106
4.2	Struktura nákladů v kalkulaci	110
4.2.1	<i>Typový kalkulační vzorec</i>	111
4.2.2	<i>Retrográdní kalkulační vzorec</i>	113
4.2.3	<i>Kalkulační vzorec oddělující variabilní a fixní náklady</i>	114
	Shrnutí	117
5	VYUŽITÍ KALKULACE VE VNITROPODNIKOVÉM ŘÍZENÍ	119
5.1	Kalkulace úplných vlastních nákladů	119
	Shrnutí	122
5.2	Kalkulace variabilních nákladů	124
5.2.1	<i>Vztah kalkulace variabilních nákladů a ceny</i>	129
5.2.2	<i>Vztah absorpční kalkulace a kalkulace variabilních nákladů k podnikovému zisku</i>	131
5.2.3	<i>Využití absorpční kalkulace a kalkulace variabilních nákladů ve výrobním rozhodování</i>	133
5.2.4	<i>Přednosti a význam kalkulace variabilních nákladů pro řízení</i>	140
5.2.5	<i>Praktická omezení a nedostatky kalkulace variabilních nákladů</i>	142
	Shrnutí	144
5.3	Využívání jednotlivých typů kalkulací v praxi podnikatelských subjektů v ČR	147
5.4	Moderní metody strategického řízení nákladů	155
5.4.1	<i>Kalkulace cílových nákladů</i>	156
	Shrnutí	159
5.4.2	<i>Kalkulace životního cyklu</i>	159
	Shrnutí	161
	ZÁVĚR	162

SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

%	procento
a. s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
BZ	bod zvratu
cca	cirka
č.	číslo
ČR	Česká republika
et al.	a kolektiv
EU	Evropská unie
FÚ	finanční účetnictví
kalk.	kalkulace
kalkulace ÚVN	kalkulace úplných vlastních nákladů
kalkulace VN	kalkulace variabilních nákladů
Kč	Koruna česká
MAU	manažerské účetnictví
např.	například
NAU	nákladové účetnictví
obr.	obrázek
odv.	odvětví
s.	strana
Sb.	sbírký
SPH	system podnikového hospodaření, střediskové podnikové hospodářství
stol.	století
tab.	tabulka
tj.	to jest
TUL	Technická univerzita v Liberci
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný
ÚSÚ	úplné střediskové účetnictví
viz	lze vidět
VP	vnitropodnikový
vyd.	vydání

SEZNAM TABULEK

Tab. č. 1	Základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím	38
Tab. č. 2	Obsah nákladového a manažerského účetnictví	39
Tab. č. 3	Vztah controllera a řídicího pracovníka	50
Tab. č. 5	Výpočet zisku dle kalkulace úplných vlastních nákladů	134
Tab. č. 6	Výpočet zisku dle kalkulace úplných vlastních nákladů	135
Tab. č. 7	Výpočet zisku dle kalkulace úplných vlastních nákladů po vyřazení ztrátového výrobku	136
Tab. č. 8	Výpočet krycího příspěvku	137
Tab. č. 9	Porovnání výhodnosti výrobků na základě krycího příspěvku a hrubé rentability	139
Tab. č. 10	Využití jednotlivých typů kalkulací za podniky celkem	148
Tab. č. 11	Použití kalkulace podle charakteru podniku	150
Tab. č. 12	Použití kalkulace podle odvětví	150
Tab. č. 13	Využití kalkulace úplných vlastních nákladů	151
Tab. č. 14	Využití kalkulace variabilních nákladů	152
Tab. č. 15	Využití jiné kalkulace	154
Tab. č. 16	Použití kalkulace cílových nákladů podle charakteru výroby	157

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. č. 1	Schéma jednookruhové účetní soustavy	43
Obr. č. 2	Schéma dvouokruhové účetní soustavy	44
Obr. č. 3	Fáze systému řízení	48
Obr. č. 4	Náklady produktu a náklady období	60
Obr. č. 5	Peněžní forma koloběhu prostředků	62
Obr. č. 6	Koloběh prostředků ve výrobní formě	64
Obr. č. 7	Závislost celkových a průměrných variabilních nákladů na objemu výkonů	86
Obr. č. 8	Celkové a průměrné fixní náklady měnící se skokem	89
Obr. č. 9	Průběh celkových a průměrných fixních nákladů	90
Obr. č. 10	Vztah mezi využitými a volnými fixními náklady	91
Obr. č. 11	Smíšené náklady	93
Obr. č. 12	Vzájemný vztah nákladů vázaných k rozhodnutí a nákladů vynaložených	96
Obr. č. 13	Návratnost smíšených nákladů a bod zvratu.....	98
Obr. č. 14	Lineární model nákladů, výnosů z prodeje a zisku	99
Obr. č. 15	Vztah krycího příspěvku a ceny – 1	129
Obr. č. 16	Vztah krycího příspěvku a ceny – 2	130
Obr. č. 17	Vztah krycího příspěvku a ceny – 3	131

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1:	Využití jednotlivých typů kalkulací za podniky celkem	149
Graf č. 2:	Využití kalkulace úplných vlastních nákladů	151
Graf č. 3:	Využití kalkulace variabilních nákladů	153
Graf č. 4:	Využití jiné kalkulace	154

ÚVOD

„Nešetřit – to je počátek nouze.“

(Publius Rutilius Lupus)

Soudobé sociálně-ekonomické prostředí se velmi rychle rozvíjí. Na trh vstupují stále nové podnikatelské subjekty se svými produkty a službami, mění se ekonomické podmínky podnikání i nástroje managementu. Tomuto vývojovému trendu odpovídají i nové přístupy v účetnictví, které je významným zdrojem informací o ekonomické situaci podniků a nepostradatelným nástrojem pro činnost podnikového managementu.

Vytváření konkrétního množství výkonů jakéhokoli podnikatelského subjektu je vždy spojeno se spotřebou ekonomických zdrojů. Jednotlivé realizované výrobky, práce nebo služby na jedné straně vyvolávají potřebné vstupy – náklady, na druhé straně jsou tytéž produkty nositeli určitého ekonomického prospěchu. V současných sociálně-ekonomických podmínkách se proto středem zájmu managementu každé firmy stává problematika řízení nákladů. Historicky prověřeným a osvědčeným nástrojem umožňujícím zjišťovat, stanovovat a kontrolovat spotřebované náklady produkováných výstupů je kalkulace. Ta poskytuje informace o nákladech jednotlivých produktů, které jsou předmětem činnosti podniku a kterými se daný podnik prosazuje na trhu.

V souvislosti s nově vznikajícími potřebami podnikového managementu dochází postupně k částečné modifikaci kalkulací v podniku a ke vzniku nových kalkulačních postupů používaných při řešení konkrétních rozhodovacích úloh. Praktické zkušenosti z podnikatelského prostředí však zároveň naznačují, že vedoucí pracovníci často nejsou vybaveni dostatečným množstvím potřebných informací z oblasti nákladů a nedokáží se správně orientovat v nákladové problematice a v otázkách spojených s kalkulacemi. To může mít za následek neschopnost managementu řešit odpovídajícím způsobem úkoly, které jsou před něj postaveny.

Další charakteristikou naší soudobé podnikové praxe je postupné zavádění controllingu. Ten představuje významný integrační nástroj řízení, který podporuje rozhodování podnikového managementu. Sjednocuje a vzájemnými vazbami propojuje jednotlivé manažerské informační subsystémy, jakými jsou strategické a taktické plánování cílů podniku, finanční a vnitropodnikové účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace a operativní evidence. Aby bylo možno koncepci controllingu v podniku realizovat, je nutné vytvořit vhodný informační systém založený na propracované analýze nákladů a v praxi používaných i progresivních kalkulačních postupů.

Smysluplné a racionální řízení nákladů, které jsou důležitým faktorem zvyšování efektivnosti podniku, není proces jednoduchý. Ze strany odpovědných pracovníků vyžaduje v první řadě dostatečný přehled o veškerém dění a podnikatelských aktivitách probíhajících uvnitř podniku. Další nezbytnou podmínkou zajištění kvalitního řízení nákladů je teoretická připravenost pracovníků managementu podniku a jejich vybavenost komplexními znalostmi teorie nákladů a možných kalkulačních přístupů.

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti je hlavním cílem předkládané disertační práce komplexně analyzovat problematiku nákladů a vybraných kalkulačních postupů používaných nejčastěji v soudobých ekonomických podmínkách podnikatelskými subjekty v České republice. Aby mohl být tento hlavní cíl splněn, je nezbytné zaměřit se na následující cíle dílčí:

1. Vymežit účetnictví jako důležitý informační nástroj systému řízení podnikatelských subjektů v České republice, charakterizovat jeho současnou koncepci se zaměřením na jednotlivé účetní subsystémy a poukázat na odlišnosti v požadavcích jednotlivých skupin uživatelů na účetní informace poskytované těmito subsystémy.
2. Podat analýzu manažersky orientovaného informačního systému včetně deskripce historického vývoje vnitropodnikového účetnictví, který vyústil do existence jednotlivých účetních subsystémů a byl završen vznikem manažerského účetnictví.

3. Vzhledem k významu nákladů jako jednoho z důležitých činitelů ovlivňujících ekonomickou efektivnost podnikatelského subjektu provést komplexní analýzu nákladů jako základní ekonomické kategorie manažerského účetnictví s důrazem na podrobnou klasifikaci nákladů z různých hledisek.
4. Analyzovat kalkulaci jako nástroj sledování a přiřazování nákladů ve vztahu k výkonům včetně deskripce struktury nákladových položek obsažených v jednotlivých typech kalkulačního vzorce.
5. Zaměřit se – v návaznosti na provedené analýzy nákladů a některých typů kalkulačních vzorců – na problematiku využívání vybraných kalkulačních přístupů používaných nejčastěji ve vnitropodnikovém řízení podnikatelských subjektů v ČR s uvedením jejich individuálního hodnocení, vzájemné komparace a dopadů, jaké má aplikace těchto kalkulačních metod na efektivnost podnikatelského subjektu.

Disertační práce je rozdělena do pěti kapitol, které na sebe vzájemně navazují a svým uspořádáním odpovídají plnění dílčích cílů.

První kapitola podává charakteristiku současné koncepce účetnictví podnikatelských subjektů v České republice. Jsou zde vymezeny dvě skupiny uživatelů účetních informací s důrazem na skutečnost, že právě odlišnost v požadavcích těchto uživatelů na účetnictvím poskytované informace byla jedním z důvodů transformace historicky staršího finančního účetnictví na uživatelsky rozdílné účetní subsystémy podniku – účetnictví finanční, „daňové“ a vnitropodnikové.

Druhá kapitola úzce navazuje na předchozí část práce a věnuje se podrobné analýze jednoho z podnikových účetních subsystémů – vnitropodnikovému účetnictví. Informace, které vnitropodnikové účetnictví svým uživatelům poskytuje, jsou pro vedení podniku velmi důležité, neboť umožňují sledovat a řídit základní faktory, které ovlivňují efektivnost podniku. V úvodu kapitoly je podán stručný přehled historického vývoje, z něhož logicky vyplývají důvody a způsob vzniku tohoto specifického účetního subsystému a zároveň i plynulý přerod nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. Přestože manažerské

účetnictví je určeno především pro vnitřní potřeby řízení a ty mohou být v jednotlivých podnicích velmi různorodé a v čase variabilní, existují základní oblasti, jichž se informace poskytnuté manažerským účetnictvím týkají vždy. Jedná se především o otázky výše a struktury nákladů a výnosů jednotlivých vnitropodnikových útvarů, o informace týkající se předběžných a výsledných kalkulací produkovaných výkonů, o podklady potřebné pro řešení konkrétních rozhodovacích úloh, pro sestavování vnitropodnikových rozpočtů a plánů atd. Specifický problém, jemuž je ve této části práce věnována pozornost, je vzájemný vztah manažerského účetnictví a controllingu.

Dílním cílem třetí kapitoly je vymežit a charakterizovat základní prvky pojmového aparátu, s nímž manažerské účetnictví pracuje. Velký důraz je kladen především na důkladnou analýzu pojmu „náklady“, který představuje nejdůležitější kategorii manažerského účetnictví a zároveň je jedním z nejvýznamnějších faktorů ovlivňujících efektivnost ekonomických subjektů. Ve vazbě na náklady jsou v této části práce charakterizovány některé další ekonomické kategorie, které jsou úzce spojeny s manažerským účetnictvím a jejichž kvantifikace a sledování jsou rovněž předmětem vnitropodnikového řízení.

Výše uvedená rozdílnost požadavků jednotlivých uživatelů na účetní informace se promítá i do odlišného pohledu na náklady ze strany finančního a manažerského účetnictví. Manažerské i finanční účetnictví pracují s náklady jako s hodnotově vyjádřenou spotřebou vynaložených ekonomických zdrojů, přičemž v průběhu reprodukčního procesu dochází k jejich zhodnocení. Manažerské účetnictví však na rozdíl od účetnictví finančního klade důraz na konkrétní účel a účelnost spotřeby těchto vstupů. Ze vztahu mezi spotřebovaným nákladem a získaným výstupem je možno následně odvodit některá důležitá kritéria, která vypovídají o míře racionality uskutečňovaných činností a přispívají ke zvyšování efektivnosti podniku.

Náklady podniku tvoří velmi složitý celek rozmanitých nehomogenních složek, které se liší svými vlastnostmi, vývojem a uplatněním v transformačním procesu. V rámci komplexní analýzy nákladů je proto v této části práce provedena rovněž podrobná klasifikace nákladů z různých hledisek, což umožňuje uspořádat náklady do jednotlivých logických celků.

Toto uspořádání slouží jako důležitá informační základna managementu podniku při řešení různých typů rozhodovacích úloh.

Ve čtvrté kapitole je zdůrazněn význam kalkulace ve smyslu procesu přiřazování spotřebovaných nákladů jejich nositelům. Vypovídací schopnost kalkulace závisí kromě jiného i na tom, v jaké struktuře jsou kalkulované náklady zobrazeny. Uspořádání jednotlivých nákladových položek v kalkulaci zachycují tzv. kalkulační vzorce. Na tomto místě je provedena analýza struktury jednotlivých typů kalkulačních vzorců a jejich deskripce s přihlédnutím k charakteru a vlastnostem nákladových položek v nich obsažených. Zároveň je zdůrazněna skutečnost, že kvalitní vnitropodnikové řízení nákladů vždy vyžaduje specifický přístup k řešení podle konkrétního typu rozhodovací úlohy, a proto jediný univerzální způsob přiřazení nákladů předmětu kalkulace neexistuje.

Pátá kapitola se v návaznosti na kapitolu třetí a čtvrtou zabývá analýzou vybraných kalkulačních postupů. Obsahuje jejich podrobnou charakteristiku a vysvětlení jejich předností i nedostatků s přihlédnutím k individuálním potřebám vnitropodnikového řízení. Jedná se především o základní a v našich podnicích tradičně užívanou kalkulační metodu označovanou jako *absorpční kalkulace* a o *kalkulaci dílčích nákladů*, která by měla nedostatky spojené s absorpční kalkulací eliminovat. Značná část kapitoly se věnuje provedení komparace obou zmíněných kalkulačních metod v otázkách jejich vztahu k ceně produktu a k podnikovému zisku. Poměrně rozsáhlá pasáž obsahuje podrobnou analýzu problematiky využití obou výše uvedených kalkulačních přístupů ve výrobním rozhodování (doprovázeno ilustračními příklady) včetně uvedení dopadů aplikace těchto metod na vývoj efektivnosti podniku.

Závěrečné podkapitoly páté kapitoly disertační práce vysvětlují podstatu strategického řízení nákladů a představují jeho základní nástroje umožňující ovlivňovat náklady v předvýrobních etapách – kalkulaci cílových nákladů a kalkulaci životního cyklu. Tyto kalkulační metody jsou zatím využívány především v Japonsku, USA a ve významných západoevropských strojírenských firmách, ale jejich aplikace v českých podnicích by bezesporu přispěla ke zkvalitnění procesu řízení nákladů a tím následně i ke zvyšování podnikové efektivnosti.

Závěr disertační práce obsahuje shrnutí hlavních myšlenek, názorů a dílčích souhrnů jednotlivých pěti kapitol včetně zhodnocení, zda byly vytyčené cíle dosaženy či nikoliv.

Aby mohlo být hlavního cíle předkládané disertační práce i cílů dílčích dosaženo, jsou v práci použity následující postupy a metody:

- studium odborné literatury a legislativy, teoretické rešerše;
- sběr, klasifikace a analýzy dat čerpaných z periodik, článků v odborných časopisech a článků zveřejňovaných na oficiálních internetových stránkách za účelem zpracování analýz týkajících se předmětu disertační práce;
- deskripce, analytická komparace, vyhodnocení a následná interpretace získaných poznatků;
- syntéza poznatků obsažených v jednotlivých kapitolách do závěru disertační práce.

Předkládaná disertační práce by měla přispět k hlubšímu porozumění velmi obsáhlé teorie nákladů, na ni navazující problematice kalkulací a k celkovému pochopení vzájemných souvislostí. Bez těchto znalostí se v současných ekonomických podmínkách management jakéhokoli podnikatelského subjektu, pokud má řízení nákladů (tj. jejich sledování a ovlivňování) vést ke zvyšování efektivnosti podniku, neobejde. Charakter práce je převážně teoretický, ale i přesto může tato práce sloužit jako podklad pro lepší pochopení uvedených informací i zástupcům české podnikatelské praxe.

1 Účetnictví podniku v tržní ekonomice

Podnik vymezujeme jako systém s konečným počtem prvků a konečným množstvím vazeb mezi nimi. Tento systém je vymezen v prostoru a čase, má určitý smysl a jeho fungování má určitý cíl. Podnik jako systém funguje v určitém ekonomickém, sociálním, politickém a životním prostředí, které na něj působí a zároveň on sám je ovlivňuje.

Pro tržní ekonomiku je charakteristická existence různých navzájem propojených trhů, které zahrnují nejen trh výrobků, prací a služeb, ale i trh výrobních faktorů (strojů a zařízení, surovin a materiálů, pracovní síly). Ceny výrobních faktorů získávaných podniky nákupem od externích dodavatelů i ceny v podniku vyráběných a prodávaných produktů jsou v prostředí tržní ekonomiky utvářeny na základě vztahu mezi nabídkou a poptávkou. Řádné fungování trhu vyžaduje rovnovážný vztah mezi nabídkou a poptávkou a zároveň dostatečně vyvinutou konkurenci.

Základní ekonomickou funkcí podniku je provést transformaci na trhu získaných výrobních faktorů na výstupy (výrobky, práce, služby), které požadují zákazníci. V současných podmínkách se vyrábí proto, aby byly uspokojeny potřeby zákazníka, nikoli aby se „něco vyrobilo“, jak tomu u nás bývalo v dobách centrálně plánované a direktivně řízené ekonomiky. Za spotřebované vstupy platí přitom podnik trhem prověřené ceny, obdobně je tomu i na straně výstupů, které podnik na trhu realizuje rovněž za ceny prověřené trhem výrobků. Hlavním cílem podnikání je vytvoření zisku. Jedná se však o cíl pouze krátkodobý. Z dlouhodobého hlediska je kromě zisku základním cílem dosažení stability, prosperity a rozvoje, to znamená zvyšování tržní hodnoty podniku.¹

Tržní ekonomika s mechanismem nabídky a poptávky má na postavení podniku velmi výrazný vliv. Podnik, který pro své výrobky po delší dobu nenalezne odbyt a nedosáhne tak potřebných příjmů nutných na úhradu vynaložených nákladů a dosažení přiměřeného zisku, zaniká.

¹ K tomuto problému blíže DOLEŽAL, J., FIREŠ, B. a MÍKOVÁ, M. [2]

1.1 Účetnictví jako informační systém podniku

Jednou z podmínek zajišťujících úspěšnost podnikání jsou včasné příslušné informace, které musí mít podnik k dispozici. Jedním ze zdrojů těchto informací je účetnictví. Účetnictví vzniklo na určitém stupni hospodářského rozvoje společnosti a jeho další vývoj byl závislý na existujících ekonomických podmínkách, jakými byly např. existence soukromých řemeslníků, zemědělců, obchodníků nebo bankéřů, rozvoj směnných vztahů a používání peněz jako míry hodnoty. Jedině díky těmto skutečnostem se mohly začít rozvíjet základní znaky podvojného účetnictví – podvojný zápis, uzavřenost, systémovost, úplnost. Účetnictví nevzniklo jenom jako produkt výše uvedených ekonomických podmínek, ale samo zároveň přispělo k dalšímu rozvoji hospodářského života společnosti. Už od počátku účetnictví sloužilo jako nástroj k zaznamenávání informací o jevech a procesech probíhajících v podniku během jeho činnosti a jeho hlavní funkcí bylo uchovávat tyto informace v paměti. Používané účetní metody, formy a techniky se postupně vyvíjely a zdokonalovaly, což v průběhu času vyústilo do vzniku celistvé teorie účetnictví. Vznik moderního účetnictví je dále podmíněn existencí podniků, které byly vytvořeny jako základní forma organizace hospodářského života společnosti na určitém stupni jejího vývoje. Účetnictví vzniklo, vyvíjelo se a i nadále se v současné době vyvíjí jako nástroj řízení podniku.

Úkolem a cílem účetnictví ve všech etapách jeho vývoje vždy bylo hodnotově vyjádřit ekonomickou realitu podniku, tj. jeho skutečnou majetkovou, finanční a důchodovou situaci. Účetnictví musí podávat průkazné, úplné, spolehlivé, pravdivé a objektivní informace – věrný obraz skutečnosti podniku.

V moderním chápání není pojetí účetnictví zcela jednotně definováno, a proto se v odborné literatuře se vyskytuje několik definic účetnictví.

Např. autorka řady publikací a odborných článků na téma účetnictví Kovanicová, D. uvádí, že moderní účetnictví je možno definovat: „..... *jako informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou*

nejen manažeři podniku, ale zejména externí uživatelé (kteří nemohou tyto informace získat jinak) učinit správný úsudek o podniku a přijmout kvalifikovaná rozhodnutí.“²

Vedle toho např. autorka Müllerová, L. charakterizuje účetnictví jako: „.....*uspořádaně vedené záznamy o hospodářských jevech, k nimž došlo ve sledovaném podnikatelském subjektu (účetní jednotce), a které jsou zároveň informací o jeho majetku, závazcích a hospodaření. Tvoří relativně uzavřenou soustavu s přesně vymezenými metodickými prvky a je zaměřeno na hodnotovou stránku hospodářských jevů.*“³

Přestože se jednotliví autoři ve svých pojetích účetnictví obvykle nepatrně liší, mají různé definice vždy shodné určité základní znaky:

- a) Účetnictví poskytuje informace o finanční situaci podniku a o jeho výsledku hospodaření (zisku, ztrátě) za dané časové období. Důraz je přitom kladen na pravdivost a správnost zaznamenaných účetních informací, které jsou tříděny a sumarizovány podle určitých hledisek.
- b) Získané informace o účetní jednotce jsou podrobeny rozboru a hodnocení a předkládají se ve formě účetních výkazů řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a stanovení úkolů pro budoucí období. Tím se účetnictví stává důležitým nástrojem řízení. Účetní informace slouží rovněž externím uživatelům (akcionáři, potencionální investoři, věřitelé, úvěrující peněžní ústavy, dodavatelé atd.).⁴

Na základě shrnutí všech výše uvedených informací je možno účetnictví vymezit jako ekonomickou disciplínu, která zachycuje a poskytuje informace o stavu a pohybu majetku podniku, dále informuje o zdrojích tohoto majetku, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky s důrazem na hodnotové zobrazení majetkové, finanční a

² KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. s. 6. ISBN 80-7273-095-9.

³ MÜLLEROVÁ, L. *Základy účetnictví*. Praha: VŠE v Praze, 1994. s.5. ISBN 80-7079-412-7.

⁴ K tomuto problému blíže KOVANICOVÁ, D. [10]

důchodové stránky účetní jednotky. Přitom platí akruální princip, to znamená, že výsledek hospodaření se zjišťuje jako rozdíl mezi náklady a výnosy (nikoli mezi výdaji a příjmy).

1. 2 Uživatelé účetních informací

Informace z účetnictví (obecně) slouží pro řízení a rozhodování zejména následujícím skupinám uživatelů:

a) *interní uživatelé*

- řídící pracovníci (manažeři, správní rada, dozorčí rada, představenstvo),
- vlastníci společnosti (akcionáři, společníci),
- zaměstnanci.

b) *externí uživatelé* – jejich zástupcem je stát, který má zájem na maximální pravdivosti a srovnatelnosti účetních informací

- finanční úřady,
- instituce sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- věřitelé (úvěrující peněžní ústavy, pojišťovny, obchodní dodavatelé),
- zákazníci (odběratelé),
- investoři (i potencionální),
- vláda a její orgány,
- veřejnost.

Obě uvedené skupiny uživatelů účetních informací sledují při své činnosti různé cíle. Interní uživatelé (manažeři a vlastníci) mají zájem především na ekonomickém růstu podniku, na zvyšování zisku, rentability, na přiměřeném zhodnocení vlastního i cizího kapitálu, na zajištění likvidity. Zaměstnanci požadují odpovídající odměnu za vykonanou práci, sociální zajištění, možnost spolurozhodování, příznivé pracovní klima. Odlišné cíle mají subjekty z tržního okolí podniku. Z výše uvedených odlišností cílů jednotlivých skupin uživatelů plynou i rozdílné požadavky na užívané účetní informace týkající se především jejich rozsahu, podrobnosti, zaměření či pravidelnosti.

Vývoj účetnictví ve spojitosti s rozvojem průmyslu a výrobních technologií vedl k poznání, že způsoby zobrazení podnikatelského procesu je třeba odlišit podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Postupně se podstatným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik stalo *obsahové rozdělení účetních informací, které účetnictví poskytuje*, do tří skupin:

- 1) účetní informace, jejichž cílem je zobrazit podnikatelský proces především pro potřeby investorů. Tito uživatelé stojí sice mimo podnikatelský subjekt, ale jsou s jeho vývojem spjati, neboť od něho očekávají budoucí ekonomický prospěch;
- 2) účetní informace, které mají vyjádřit a zobrazit tentýž proces ale s ohledem a důrazem na správné vyjádření základu daně z příjmů;
- 3) účetní informace, které jsou využívány řídicími pracovníky na různých úrovních podnikového vedení. Tyto informace slouží jako podklad podnikovému managementu při řízení podnikatelských procesů a pro rozhodování o budoucnosti podniku.

1.3 Účetní subsystémy systému řízení podniku

Obsahová diferenciací účetních informací na základě požadavků různých uživatelů vedla ke vzniku relativně samostatných účetních subsystémů.

Finanční účetnictví poskytuje informace, které mají především vnější určení, a proto je tato část účetnictví podřízena hlavně požadavkům externích uživatelů. S tím souvisí i skutečnost, že účetní výkazy jsou určeny většímu počtu subjektů mimo podnik a jsou většinou veřejně dostupné. V těchto výkazech jsou obsaženy syntetické účetní informace za minulé období, týkají se zobrazení podnikatelského procesu jako celku a jsou posuzované z hlediska dlouhodobého rozvoje podniku. Finanční účetnictví zpracovává všechny účetní případy, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky. Sleduje náklady a výnosy z hlediska účetní jednotky jako celku, což

umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje výsledek hospodaření za podnik jako celek. Zároveň však tyto informace nejsou tak podrobné, jak vyžadují interní uživatelé. Jsou poskytovány zpravidla jednou ročně, případně v pololetních intervalech.

Struktura informací vykazovaných ve finančním účetnictví je ovlivněna skutečností, že část těchto informací je zveřejňovaná a je k dispozici mimo jiné i konkurenčním podnikům. Proto se podnik obvykle snaží zakrývat hlavní faktory svých podnikatelských úspěchů. Charakteristickým rysem finančního účetnictví je, že musí dodržovat při vlastním vedení účetnictví i při sestavování účetních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha) určitá pravidla a zákony hlavně z hlediska způsobu oceňování, odepisování. Tím je zaručena srovnatelná vypovídací schopnost účetních informací a jejich srovnatelnost v čase i mezi jednotlivými podniky.

K závazným zákonným normám tvořícím právní základ systému účetnictví v České republice patří především:⁵

- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších novelizací,
- Opatření Ministerstva financí čj. 281/89, 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele,
- prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů,
- další zákonné normy.

Tzv. „*daňové účetnictví*“⁶ připravuje daňová přiznání a finanční zprávy podle pravidel daňových zákonů pro výpočet všech druhů daní pro daňové úřady. Účetní systém a daňový

⁵ K tomuto problému blíže KOVANICOVÁ, D. [10]

⁶ „Daňové účetnictví“ není skutečným účetním subsystémem, neboť výpočet základu daně z příjmů se provádí mimo systém účetnictví.

system jsou velmi těsně propojeny. „*Je mimo veškeré pochybnosti, že účetnictví musí v každé zemi a v každé době zajistit údaje potřebné ke stanovení základu daně z příjmů. Avšak to nelze chápat tak, že účetnictví musí být podřízeno daňovým hlediskům.*“ ⁷ Finanční účetnictví primárně uspokojuje požadavek věrně zobrazit skutečnost a na základě toho účtuje a vykazuje hospodářské jevy, které v účetní jednotce v účetním období nastaly. Podřizuje se zároveň také potřebě zjistit daňový základ pro výpočet daně z příjmů. Do nákladů jsou z tohoto hlediska zahrnovány pouze náklady „daňově uznatelné“. Z toho vyplývá, že určité operace zde nejsou zobrazeny ve shodě se svou ekonomickou podstatou.⁸

Finanční účetnictví se zabývá otázkami *řízení účetních jednotek* jako celku, *nezabývá se procesy probíhajícími uvnitř podniku*. Proto je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další informační subsystém, který sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky. Podniková praxe sleduje toto hospodaření zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých výkonů a procesů. Tento úkol plní v současné době manažersky orientované *vnitropodnikové účetnictví*, které poskytuje dostatečné množství informací o nákladech na jednotlivé výrobky, výkony a poskytované služby, o hospodářských výsledcích vnitropodnikových útvarů, o odpovědnosti jednotlivých středisek za náklady a výkony.

Vnitropodnikové účetnictví je zaměřeno na vnitřní řízení účetní jednotky a to je plně v její pravomoci. Není proto omezováno žádnými obecně závaznými právními předpisy. Uživatelé účetních informací jsou v tomto případě především interní uživatelé (řídící pracovníci). Původním posláním vnitropodnikového účetnictví bylo zjišťovat náklady pro potřeby výsledných kalkulací. Jeho uplatnění se postupně rozšiřovalo i na zjišťování nákladů podle určitých nákladových položek a podle jednotlivých útvarů (podle odpovědnosti středisek za náklady).

⁷ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2007. s. 139. ISBN 978-80-7273-143-5.

⁸ K tomuto problému blíže KOVANICOVÁ, D. [10]

Subsystem vnitropodnikového účetnictví není dosud jednotně vymezen – co se týče cíle, obsahu a struktury a dokonce pro něj ve světě neexistuje a nepoužívá se jednotný název. V anglosaské oblasti se tento subsystem nejčastěji označuje výrazem „manažerské účetnictví“ (Management Accounting), ve francouzsky mluvících zemích se nazývá „účetnictví pro řízení“ (Comptabilité de Gestion) a v novější německé literatuře se používá označení „účetnictví nákladů a výkonů orientované na rozhodování“ (Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, Kostenrechnung).⁹

Pokud jde o terminologii používanou pro označení vnitropodnikového účetnictví v našich podmínkách, byl její vývoj podložený historickým vývojem vnitropodnikového účetnictví v ČR následující:

- 1) *provozní účetnictví* – toto označení bylo používáno již před 2. světovou válkou a těsně po ní. Principy vnitropodnikového účetnictví byly tehdy realizovány v systémech SPH (střediskové podnikové hospodářství) a ÚSÚ (úplné střediskové účetnictví) a měly velmi dobrou úroveň. Jejich existenci a další vývoj však omezily po roce 1953 nastolené podmínky centrálně plánovaného řízení ekonomiky a zákonné úpravy, které vedly zpočátku k odtržení vnitropodnikového účetnictví od kalkulací a rozpočtů a později k úplnému podřízení zásad vnitropodnikového řízení národohospodářské regulaci;
- 2) *analytická evidence výroby* – název používaný po roce 1953 v praxi, specifické oficiální označení chybělo;
- 3) *vnitropodnikové účetnictví* – název používaný po roce 1966, ponechán i po roce 1990;
- 4) *nákladové a manažerské účetnictví* – používáno dosud souběžně v tržních podmínkách.

Shrnutí

Dílčím cílem první kapitoly je vymezit účetnictví jako důležitý informační nástroj systému řízení podniku. Účetnictví vzniklo jako produkt historického vývoje

⁹ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

společnosti na určitém stupni její ekonomické úrovně. Vývoj účetnictví byl vždy závislý na existenci specifických ekonomických podmínek a zároveň účetnictví samo přispívalo k dalšímu rozvoji hospodářského života společnosti ve všech etapách jejího vývoje.

Úkolem účetnictví vždy bylo věrně zobrazit ekonomickou realitu podniku. V moderním pojetí vymezujeme účetnictví jako ekonomickou disciplínu, která zachycuje a poskytuje hodnotové informace o stavu a pohybu majetku podniku, informuje o zdrojích tohoto majetku, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky. Účetnictví jako uspořádaný systém informací, který zobrazuje reprodukci hodnoty v podnikatelském procesu, však není homogenním celkem. Konkrétní způsob zobrazení hodnotové stránky podnikatelské činnosti se liší podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. O ekonomické výsledky činnosti podniku se zajímají různé skupiny subjektů, které s ním přicházejí do kontaktu (vlastníci, manažeři, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, banky). Dělí se na *externí* a *interní uživatele účetních informací*. Tito uživatelé mají rozdílné požadavky na účetní informace pokud jde o jejich obsah, podrobnost, strukturu, časovou orientaci nebo pravidelnost. Tato skutečnost vyústila ke vzniku uživatelsky odlišných účetních subsystémů – *finančního*, „*daňového*“ a *vnitropodnikového účetnictví*.

Cílem účetních informací finančního účetnictví je zobrazit podnikatelský proces pro externí uživatele, kteří stojí mimo podnik (investoři, vlastníci, banky, ostatní věřitelé, obchodní partneři, burzy). Relativně samostatné místo mezi externími uživateli zaujímá stát v souvislosti se zjištěním daňové povinnosti. Úkolem tzv. „*daňového účetnictví*“ je proto zobrazit podnikatelský proces především s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmů. Tyto požadavky jsou zajišťovány především dodržováním obecných zásad finančního účetnictví.

Pokud mají informace finančního účetnictví sloužit potřebám externích uživatelů, nemohou zároveň splňovat požadavky interních uživatelů (řídících pracovníků). Řídící pracovníci na různých úrovních podnikového vedení využívají účetní informace pro hodnotové řízení podnikatelského procesu, jehož náplní je tvorba

konkrétních výkonů. Tyto informace velmi podrobně vyjadřují hospodářské transakce probíhající uvnitř podniku a umožňují tak nejen analyzovat minulý vývoj, ale zejména ovlivňovat skutečný a budoucí průběh reprodukčního procesu v podniku. Porovnávání skutečných a předem stanovených charakteristik poskytuje podnikovému managementu možnost včas hledat vhodné způsoby řešení případných problémů, podporuje realizaci pozitivních změn a aktivně mění chování podniku. Informace poskytované vnitropodnikovým účetnictvím umožňují sledovat základní faktory, které ovlivňují efektivnost podniku, jeho finanční pozici a celkový vývoj. Jedná se o informace, které musejí zůstat utajené a nepřístupné externím subjektům, neboť tvoří chráněný nehmotný majetek podniku, jeho know-how.

2 Manažersky orientovaný informační systém

Společenské a ekonomické podmínky posledních několika desetiletí umožnily velmi dynamický rozvoj podnikání. Tento rozvoj ovlivnil kromě jiného i vznik a vývoj manažerského účetnictví, které se stalo jedním z nejdůležitějších informačních nástrojů a tvoří základ manažersky orientovaného informačního systému podniku. Na vývoji vnitropodnikového (nákladového a manažerského) účetnictví je možno sledovat, jak se postupně měnily a stále mění nejen informační požadavky managementu podniku, ale i vlastní podstata jeho řízení.

2.1 Stručný přehled historického vývoje vnitropodnikového účetnictví

Počátky vzniku a následný vývoj tohoto účetního subsystému byl velmi úzce spojen se společenskými a politickými poměry, které panovaly v Evropě zhruba kolem roku 1750. V tomto období proběhla také v důsledku změn v ekonomickém prostředí nejprve v Anglii, později i ve Francii, Německu, Spojených státech amerických a do konce 19. stol. téměř v celé ostatní Evropě (kromě Balkánu a Ruska) tzv. *průmyslová revoluce*. Ta znamenala do té doby nevídané pokroky v zemědělské výrobě, rozvoj dopravy a vznik různých průmyslových odvětví.¹⁰

Zpočátku – konec 18. až konec 19. stol. – se rozvíjel především průmysl a doprava. Ve vznikajících průmyslových a dopravních podnicích se provozovala výhradně stejnorodá činnost. Hlavním úkolem vnitropodnikového účetnictví v této době bylo poskytovat podklady pro výsledné kalkulace skutečně vynaložených nákladů a tím i pro tvorbu prodejních cen produktů.

Další etapa zaujímá období od konce 19. stol. zhruba do roku 1910. V této době narůstá složitost výroby a rozšiřuje se vyráběný sortiment, takže v jednom podniku se již vyrábí více druhů výrobků. V souvislosti s tím se začínají objevovat první problémy s rozpočítáváním různorodých režijních nákladů ve vztahu ke konkrétnímu výrobku a

¹⁰ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [21]

problémy s kalkulací ve sdružených výrobních procesech. Zároveň se rozvíjí uplatňování normovacích metod, které představují zárodek normové metody.

Třetí etapa vývoje, která spadá do let 1910 – 1940, byla výrazně poznamenána přípravami na dvě světové války a jejich průběhem. Toto období bylo charakteristické rozvojem zbrojního průmyslu a také integrací průmyslových podniků především v oborech chemie, hutnictví a strojírenství. V podnicích docházelo k navyšování počtu vnitropodnikových útvarů, což postupně vedlo ke zintenzivňování mezistřediskových kooperačních vztahů. Tato skutečnost s sebou přinášela nutnost sledovat náklady a výnosy nejenom za podnik jako celek, ale hodnotit je také podle místa jejich vzniku a podle odpovědnosti za jejich vznik. Tím byly položeny základy střediskového odpovědnostního účetnictví.

Čtvrtou etapu probíhající v letech 1940 – 1980 je možno charakterizovat jako období pokračujícího rozvoje moderní zbrojní výroby a především elektroniky, výroby raket, kosmických družic atd., tedy výrob s velmi dlouhým výrobním cyklem. V těchto výrobních procesech byly kladeny nové požadavky na dodavatelsko-odběratelské vztahy a na rozvoj dodavatelských činností. Značná část nákladů na výrobu se přesouvá do přípravné fáze výroby, která zahrnuje především výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby. Větší část těchto předvýrobních nákladů je vnímána jako náklady strategické. Dochází také ke zvyšování významu rozpočetnictví a předběžných kalkulací nákladů.

Zatím poslední vývojové stádium rozvoje vnitropodnikového účetnictví probíhalo a probíhá od roku 1980 do současnosti. Toto období je možno charakterizovat především zdokonalováním výrobních a informačních technologií a pokračujícím rozvojem mechanizace, automatizace a robotizace, v důsledku čehož se velmi výrazně mění poměr mezi náklady jednicovými a režijními. Podíl režijních nákladů (zejména jejich fixní složky) roste, naopak zastoupení jednicových nákladů (především přímých mezd) v celkových nákladech se snižuje, nebo tyto náklady mizí úplně. Dosavadní používané propočty režijních nákladů již přestávají vyhovovat novým podmínkám a hledají se nové progresivní kalkulační postupy.¹¹

¹¹ K tomuto problému blíže HOJNÁ, R. [27]

Zásadní při řízení nákladů, které patří k nejvýznamnějším faktorům ovlivňujícím efektivnost podniku, je i požadavek usměrňování a kontroly nákladů v okamžiku jejich vzniku nebo ještě před tím, než vzniknou. Stále více se zjišťují a hodnotí náklady před rozhodnutím o určité změně ve výrobě a běžná kontrola již vzniklých nákladů pro potřeby vnitropodnikového řízení nestačí.¹²

2. 2 Vymezení manažerského účetnictví

Obsahová struktura vnitropodnikového účetnictví vychází především z toho, jaký typ informací řídicím pracovníkům poskytuje. Určující je také členění informací z hlediska jejich vztahu *k jednotlivým fázím řídicího procesu*. Právě tento vztah byl typický pro historický vývoj vnitropodnikového účetnictví.

2. 2. 1 Nákladové účetnictví

V *první fázi* se vnitropodnikově zaměřené účetnictví orientovalo hlavně na zjištění skutečně dosažených hodnotových veličin (vynaložených nákladů a výnosů) členěných nejprve podle jejich vztahu k prodávaným finálním produktům, později také podle vztahu k činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady (i realizované výnosy) odpovídají.

Ve *druhé fázi* již docházelo k porovnávání skutečných nákladů s žádoucím (plánovaným, rozpočtovaným) stavem a účetnictví tak poskytovalo podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení.

Účetnictví, které poskytuje informace těchto dvou fází, je v anglicky mluvících zemích i u nás považováno za základní část manažerského účetnictví, která je označována jako **nákladové účetnictví** (Cost Accounting). Jeho hlavním cílem je dát *podklady pro řízení* podnikatelského procesu v takových podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již *bylo rozhodnuto*. Znamená to, že např. vedení výrobního podniku má již

¹² K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [12]

vyjasněny otázky týkající se zákazníků, struktury a žádoucího objemu vyráběných a prodávaných výrobků, způsobu výroby těchto výrobků a o potřebných výrobních kapacitách (pracovníci zajišťující výrobní proces i obslužné a administrativně-správní činnosti), o potřebě externích zdrojů nutných k zajištění výroby a prodeje výrobků (dodavatelé materiálu, prací a služeb) atd. Těmto předem daným věcným charakteristikám výrobního procesu odpovídají i jeho parametry hodnotové. Jedná se např. o žádoucí úroveň výnosů z prodeje, úroveň nákladů, zisku, výnosnosti vloženého kapitálu apod.¹³

Významným rysem nákladového účetnictví je zároveň systémové zobrazení reprodukčního procesu. V důsledku tohoto systémového zobrazení si nákladové účetnictví zachovává tradičně používané prvky účetní metody:

- obecné – bilanční princip, systém účtů, podvojně zobrazení hospodářských operací a jejich hodnotové vyjádření,
- technické – dokumentace a inventarizace, které zajišťují průkaznost účetního zobrazení a jeho soulad s realitou.

Podle obsahového zaměření bylo nákladové účetnictví tradičně zaměřeno buď jako výkonové nebo odpovědnostní účetnictví.

Výkonové účetnictví je v úzkém vztahu s kalkulacemi výkonů a jeho hlavním cílem je vyjádřit výši nákladů, marže, zisku a dalších hodnotových charakteristik finálních nebo dílčích výkonů, které podnik produkuje.

Odpovědnostní účetnictví se váže na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen. Odpovídá na otázky, jaká je odpovědnost jednotlivých pracovníků za zadané úkoly a umožňuje zjistit, jak konkrétní vnitropodniková střediska přispívají k dosažení celopodnikových cílů.

Od poloviny osmdesátých let 20. století se výrazně mění podmínky podnikání. V souvislosti s tím se zvyšuje potřeba koordinovat dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy probíhající v jednotlivých vnitropodnikových útvech, které se na provádění

¹³ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [28]

výkonů podniku podílejí. V posledních letech se proto rozvíjí také *procesní nákladové účetnictví*, to je účetnictví orientované na řízení vnitropodnikových procesů a aktivit.

2. 2. 2 Manažerské účetnictví

S obdobím posledních dvaceti let 20. století je spojen začátek *třetí fáze* vývoje vnitropodnikového účetnictví, kdy začíná nákladové účetnictví postupně přerůstat v účetnictví manažerské. Poskytované účetní informace jsou rozšiřovány o takové, které umožňují vyhodnocovat jednotlivé varianty budoucího vývoje podniku. Jedná se o informace typu „Co se stane, když.....?“ a tento nový typ informací je využíván nejen pro běžné řízení podnikových výkonů, útvarů a procesů realizovaných v podmínkách, o kterých již bylo rozhodnuto, ale i pro vlastní rozhodování o variantách jejich budoucího průběhu v rámci podnikatelského procesu.¹⁴

Nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví je poskytovat řídicím pracovníkům podkladové informace potřebné pro rozhodovací procesy, které by měly vést k naplňování cílů podniku a ke zvyšování jeho efektivnosti. Manažerské účetnictví bývá proto označováno jako *účetnictví pro rozhodování*. Chápe se jako subsystém souhrnných hodnotových informací, který navazuje na nákladové účetnictví, ale jeho cílem je – spíše než úplné zobrazení průběhu podnikatelského procesu – výběr účetních informací a informací z dalších subsystémů informačního systému podniku i z podnikového okolí s cílem poskytnout co nejvíce různých podkladů pro budoucí manažerská rozhodování. Manažerské účetnictví tedy využívá všechny složky informačního systému podniku, kterými jsou:

- finanční účetnictví,
- kalkulační systém,
- rozpočetnictví,
- statistické informace.

¹⁴ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

V odborné literatuře, která se zabývá problematikou manažerského účetnictví, se za hlavní cíl tohoto účetního subsystému považuje především *zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací* tak, aby je mohli využívat ve své praxi řídicí pracovníci, kteří ovlivňují ekonomický vývoj podniku z dlouhodobého hlediska. Měli by mít vždy možnost cílevědomě ovládat podnikatelský proces, tedy řídit vztah mezi vynakládanými zdroji a dosahovanými výsledky, podporovat zvyšování efektivnosti podniku a zlepšovat jeho finanční pozici. Manažerské účetnictví musí sloužit především vnitřním potřebám řízení a ty jsou vzhledem k individuálním podmínkám činnosti jednotlivých podnikatelských subjektů *různorodé*, pro každý podnik *specifické* a navíc se mohou v čase měnit.¹⁵

Z výše uvedených důvodů není pojem „manažerské účetnictví“ celosvětově jednotně vymezen a neexistuje pro něj ani jednotná definice. Definice manažerského účetnictví jsou proto většinou velmi obecné. Jako příklad lze uvést definice tří mezinárodně uznávaných autorů:¹⁶

1. Atkinson, A. A.: *„Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.“*
2. Drury, J. C.: *„Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření a předávání (sdělování) ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací.“*
3. Horngren, Ch.: *„Manažerské účetnictví je oblastí účetnictví, která poskytuje informace pro řídicí pracovníky v podniku (organizaci). Je to proces identifikace, měření, shromažďování a analýz podkladů, v němž se připravuje interpretace a sdělení informací, které pomáhají řídicím pracovníkům naplnit stanovené cíle.“*

¹⁵ K tomuto problému blíže FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. [4]

¹⁶ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi, 2007. s. 25 – 26. ISBN 978-80-7357-299-0.

Na základě shrnutí myšlenek obsažených v uvedených definicích manažerského účetnictví, je možno formulovat následující závěr: *Manažerské účetnictví je společensko-vědní disciplína. Obecně ji lze charakterizovat jako systém, který zobrazuje, modeluje a zkoumá ekonomickou realitu podniku. Jejím úkolem je zjišťovat, evidovat, třídit analyzovat a syntetizovat veškeré informace o podnikatelské činnosti. Prostřednictvím sestav, výkazů, zpráv, přehledů a dalších interních podkladů jsou následně vypracovávány návrhy, doporučení či opatření pro řídicí pracovníky, kteří je využívají při svém rozhodování a řízení budoucího vývoje podnikatelského procesu.*

Výstupy manažerského účetnictví bývají důvěrné a jsou určeny pouze vedení podniku. Slouží manažerům a vlastníkům podniku ke zjištění podrobných informací o skutečně vynaložených nákladech a výnosech ve vztahu k prováděným výkonům, procesům, činnostem a útvarům, které za vynaložené náklady odpovídají. Manažeři tyto informace vyhodnocují (porovnávají skutečnost s plánem), sledují strukturu nákladů, jejich změny v důsledku změn objemu produkce nebo sortimentu. Na základě těchto informací mohou provést rozhodnutí o zavedení (či vyřazení) výrobku do výroby, o jeho ceně či o použitých vstupech a technologiích. Informace poskytované manažerským účetnictvím jsou využívány při plánování, řízení a rozhodování o dalším průběhu podnikatelského procesu. Manažerské účetnictví má velmi širokou informační základnu a poskytuje důležité podklady pro formulování úkolů v různých oblastech činnosti podniku, jakými jsou výroba, zásobování, odbyt, skladování, marketing, výzkum a vývoj, finanční a úvěrová politika atd.¹⁷

Do sféry manažerského účetnictví patří účtování o nákladech uvnitř podniku, kalkulace vlastních nákladů výkonů, soustava řízení pomocí rozpočtů, zjišťování závislostí mezi náklady a objemem produkce či různé nákladové propočty, při kterých jsou vždy respektovány konkrétní podmínky podniku. Z výše uvedených činností realizovaných v rámci manažerského účetnictví vyplývá, že tento účetní subsystém integruje různé dílčí nástroje a informační obory, které původně existovaly samostatně (nákladové účetnictví, vnitropodniková statistika, operativní evidence, rozpočetnictví, vnitropodnikové rozborů hospodaření atd.).

¹⁷ K tomuto problému blíže DOLEŽAL, J., FIREŠ, B. a MÍKOVÁ, M. [2]

Přehled základních rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím je uveden v tabulce č. 1.

Tab. č. 1: Základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

HLEDISKO	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ
<i>Charakter a určení účetních informací</i>	Veřejné souhrnné informace za podnik jako celek, určeny pro externí uživatele a vrcholový management.	Informace důvěrného charakteru o vnitropodnikových útvarech, procesech a činnostech, určeny pro interní uživatele a management na nižší úrovni.
<i>Časová orientace</i>	Minulost, dlouhodobý časový interval. Účetní výkazy se sestavují pravidelně (povinně) 1x za účetní období.	Minulost i budoucnost, krátkodobý a variabilní časový interval poskytování informací, dle potřeby – nepravidelně.
<i>Úprava</i>	Regulováno státem – právní předpisy, účetní zásady, povinnost podvojného zápisu, vyjádření pouze ve finančních jednotkách. Výstupem jsou účetní výkazy.	Neregulováno legislativně – o obsahu a struktuře rozhoduje podnik sám, povoleny jsou individuální přístupy, používány finanční i naturální jednotky. Výstupem jsou účetní i neúčetní informace (VP výkazy, směrnice, normy, zprávy).
<i>Rozsah poskytovaných informací</i>	Syntetické informace za celý podnik.	Analytické informace za útvary, výrobky, procesy.

Zdroj: vlastní zpracování

2. 2. 3 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

V praxi se zatím často nerozlišují rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictvím. Manažerském účetnictví v sobě zahrnuje účetnictví nákladové a nákladové účetnictví plynule přechází v manažerské. Pokud se použije značení „nákladové a manažerské účetnictví“, pak je to proto, aby se zdůraznil plynulý přechod nákladového účetnictví v manažerské, nikoli aby se obě tyto složky navzájem oddělovaly.

Přesto lze při podrobnějším zkoumání cílů, nástrojů a metod nákladového a manažerského účetnictví vymezit několik oblastí, v nichž se oba účetní subsystémy navzájem odlišují. Porovnání vybraných charakteristik je uvedeno v tabulce č. 2.

Tab. č. 2: Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
Účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto.	Účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti.
Informace pro operativní a taktické řízení (porovnání plánu se skutečností, běžná a preventivní kontrola).	Informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě).
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů .	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování .
Řízení hospodárnosti (informace pro změny v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh).	Řízení efektivnosti (informace pro zásadní změny v činnosti – výzkum a vývoj, investiční rozhodování).

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s FIBÍROVÁ, J. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi, 2007. s. 29. ISBN 978-80-7357-299-0.

Hlavní náplní manažerského účetnictví jsou následující činnosti:

- zjišťování skutečných jevů, které v podniku nastaly,
- jejich kontrola,
- analýza,
- zajištění informačních toků směrem k vedoucím pracovníkům,
- příprava informací pro rozhodovací procesy,
- stanovení plánů a úkolů provedené na základě výsledků rozhodovacího procesu.

Cílem nákladového účetnictví je poskytnout informace o skutečném a předpokládaném průběhu procesů a činností uvnitř podniku, manažerské účetnictví zahrnuje navíc i analýzu těchto informací tak, aby mohla být řídicími pracovníky přijata potřebná opatření ovlivňující další vývoj.

Mezi základní úkoly manažerského účetnictví patří:

- 1) poskytování informací pro vnitřní řízení i pro cenovou tvorbu (informace o nákladech, výnosech, rentabilitě výkonů);
- 2) zajišťování běžné kontroly nákladů, která má za úkol kontrolovat krátkodobě dodržování norem a zjišťovat odchylky podle příčin a odpovědnosti;

- 3) poskytování informací pro potřeby kalkulací o režijních nákladech vznikajících v jednotlivých vnitropodnikových útvech;
- 4) poskytování informací pro finanční účetnictví, neboť finanční účetnictví není v určitých oblastech soběstačné (informace o zásobách vytvořených vlastní činnostmi, o vlastních nákladech aktivovaných výkonů, ...). Některé údaje přebírá naopak manažerské účetnictví z finančního (např. informace o cenách vstupů nakupovaných od externích dodavatelů a spotřebovávaných v jednotlivých střediscích v podniku). Manažerské účetnictví zajišťuje pro finanční účetnictví následující podklady:
 - informace o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
 - informace o nákladech výkonů vytvořených vlastní činností,
 - informace důležité pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností.
- 5) analýza všech zjištěných informací o existující realitě uvnitř účetní jednotky, přijímání konkrétních opatření a rozhodování o případných změnách do budoucna.¹⁸

2.3 Způsoby evidence vnitropodnikových nákladů a výnosů

Manažerské účetnictví slouží manažerům a vlastníkům podniku ke zjištění podrobných informací o skutečně vynaložených nákladech a dosažených výnosech ve vztahu k prováděným výkonům, procesům, činnostem nebo útvarům, které za vynaložené náklady odpovídají. Sledování nákladů a výnosů v jednotlivých vnitropodnikových útvech je jedním ze základních úkolů vnitropodnikového řízení. Střediska uvnitř podniku jsou zřizována především za účelem zajištění odpovědnosti za spotřebované náklady. Koncepce vnitropodnikového účetnictví je přitom téměř zcela v kompetenci podniku. Management si pro potřeby vnitropodnikového řízení může vybudovat ve vlastní pravomoci vnitřní manažerské účetnictví, které zobrazuje hospodářské děje strukturovaně. Vnitropodnikové účetnictví (obecně) není právně upravováno, mohou být používány jakékoli postupy a

¹⁸ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

metody, které zajistí dostatek potřebných informací pro daný účel a které plně vyhovují potřebám dané účetní jednotky.

Manažerské účetnictví však není úplně izolováno od účetnictví finančního. Na jedné straně zajišťuje pro finanční účetnictví informační podklady uvedené výše (viz Základní úkoly manažerského účetnictví), na druhé straně z finančního účetnictví přebírá pro své potřeby informace o cenách vstupů. Proto je minimální rozsah vnitropodnikového účetnictví požadován a určen také Zákonem o účetnictví a Postupy účtování. V této části vnitropodnikové účetnictví podléhá státní regulaci a je v tomto rozsahu součástí finančního účetnictví.¹⁹

Pokud má vedení podniku zvolit formu manažerského účetnictví, která by co nejlépe vyhovovala požadavkům managementu, má následující možnosti:

1. jednookruhová účetní soustava,
2. dvouokruhová účetní soustava,
3. kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy.

ad 1) Jednookruhová účetní soustava

V *jednookruhové účetní soustavě* jsou náklady a výnosy vnitropodnikových středisek sledovány pomocí analytické evidence finančního účetnictví. Finanční a manažerské účetnictví zde tvoří jednotný systém, přičemž náklady a výnosy středisek jsou účtovány na analytických účtech třídy 5 → Náklady a 6 → Výnosy. Jednotlivé syntetické účty nákladových druhů a výnosových položek se člení v analytické evidenci podle jednotlivých středisek. O tyto účty je nutno doplnit účtový rozvrh účetní jednotky.

Jednookruhová účetní soustava může být použita i ve své nejjednodušší formě při sledování nákladů a výnosů podle jednotlivých středisek a nemusí postihovat žádné vzájemné předávky mezi středisky. Takovýto způsob evidence se v manažerském účetnictví používá většinou jen v malých výrobních podnicích s jednoduchou výrobou při

¹⁹ K tomuto problému blíže HUNČOVÁ, M. [8]

malém počtu středisek a při malé nebo žádné mezistřediskové (vnitropodnikové) kooperaci, v obchodních podnicích a v podnicích služeb. Zavádění manažerského účetnictví má ale většinou smysl právě tehdy, když jde o podnik většího rozsahu, kde jednotlivé organizační jednotky vzájemně kooperují. Jednookruhové účetnictví řeší kooperaci středisek tak, že se druhotné náklady a výnosy, které jsou předmětem vnitropodnikových převodů, zapisují ve vnitropodnikovém účetnictví vždy podvojným zápisem.

Pro tyto účely se soustava účtů vymezených jako analytické k určitému syntetickému účtu finančního účetnictví doplňuje ještě o další účty, které slouží pro zobrazení vnitropodnikových kooperačních vztahů. V číselném označení účtů nákladů a výnosů je ponechán neobsazený účet, který není součástí finančního účetnictví. V našich současných podmínkách jsou to účty 599 – interní druhotné vnitropodnikové náklady a účet 699 – interní druhotné vnitropodnikové výnosy (u obou se provádí jejich ocenění ve vnitropodnikových cenách a jsou zahrnovány do skutečných nákladů a výnosů útvarů). Také tyto účty se v analytické evidenci člení podle hospodářských středisek. Saldo těchto účtů je nulové. Účty mají význam při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření středisek, nemají však vliv na úroveň zisku podniku jako celku a do jeho výpočtu se nezahrnují.

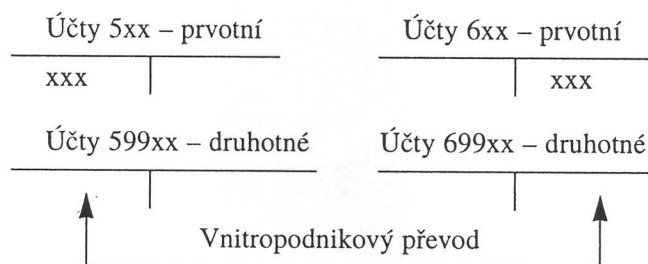
Výsledek hospodaření jednotlivých středisek se zjišťuje podle analytické evidence jako rozdíl skutečných nákladů ve třídě 5 a skutečných výnosů ve třídě 6. Do skutečných nákladů a výnosů se zahrnují i vnitropodnikové mezistřediskové převody oceněné vnitropodnikovými cenami. Pokud se veškeré náklady a výnosy podniku rozúčtovávají na jednotlivá střediska a na střediscích se zaznamenávají pouze explicitní nákladové a výnosové položky, pak platí následující vztah:

$$\text{výsledek hospodaření podniku} = \text{součet výsledků hospodaření středisek}^{20}$$

Schematicky jsou principy jednookruhového účtování zobrazeny na obrázku č. 1.

²⁰ K tomuto problému blíže HAVELEC, J. [5]

Obr. č. 1: Schéma jednookruhové účetní soustavy



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s HAVELEC, J. *Základy manažerského účetnictví*. Praha: Codex Bohemia, 1997. s. 99. ISBN 80-85963-36-1.

Při označování účtů jednookruhové účetní soustavy se používá třímístné číselné označení určené účtovou osnovou. Toto označení je možno upravit (rozšířit a doplnit) podle aktuálních potřeb jednotlivých středisek tak, aby byla umožněna bližší specifikace jednotlivých nákladových či výnosových položek.

ad 2) Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhový účetní systém se obvykle používá v podnicích s větším počtem vnitropodnikových útvarů a složitější strukturou výkonů, všude tam, kde existuje rozsáhlejší mezistředisková kooperace. Při použití dvouokruhového účetního systému jsou vytvořeny dva samostatné, na sobě navzájem relativně nezávislé účetní okruhy. *První okruh* je tvořen finančním účetnictvím. *Druhý okruh* představují nákladové a výnosové účty tříděné podle vnitropodnikových útvarů, tedy podle jednotlivých činností. Všechny účetní případy se evidují na každém vnitropodnikovém středisku podvojným zápisem. Na náklady a výnosy finančního účetnictví jsou tyto účty napojeny pomocí *spojovacích účtů*, které slouží zároveň ke kontrole správnosti zaúčtování jednotlivých účetních případů v obou okruzích.²¹

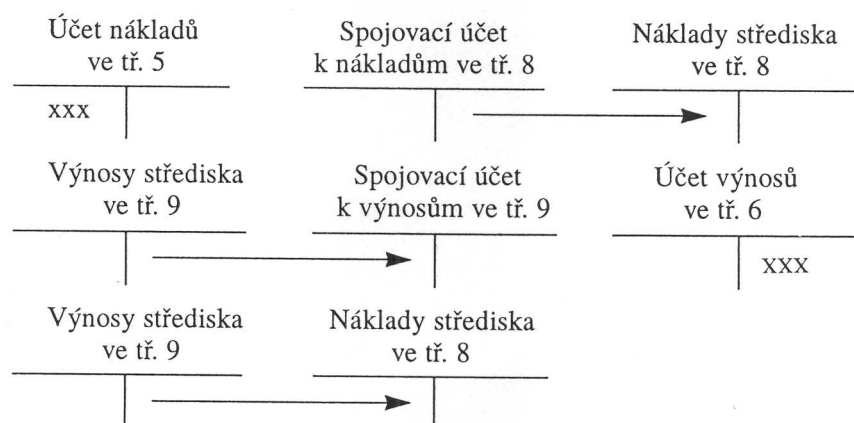
Ve vnitropodnikovém (druhém) účetním okruhu se využívají volné účtové třídy účtové osnovy pro podnikatele → účtové třídy 8 a 9. Jejich rozčlenění na účtové skupiny a

²¹ K tomuto problému blíže HAVELEC, J. [5]

jednotlivé syntetické účty a jejich obsahovou náplň si určuje účetní jednotka sama. O zvolené účty musí doplnit svůj účtový rozvrh. Volba číselného i slovního označení jednotlivých syntetických účtů v účtových třídách 8 a 9 je plně v pravomoci každé účetní jednotky. Pro styk s finančním účetnictvím se používají výše zmíněné spojovací účty. Aby byla zajištěna kontrola přebíraných účetních případů, používají se nejčastěji *spojovací účet k nákladům* a *spojovací účet k výnosům*.

Jak již bylo uvedeno výše, ve vytvořeném vnitropodnikovém okruhu není účetní jednotka vázána žádnou zákonnou normou. Řídící pracovníci tak mají možnost nastavit tento vnitřní účetní okruh tak, aby jim poskytl informace v požadovaném rozsahu a struktuře. Tím je zajištěno, že i vnitropodnikový okruh bude co nejvěrněji zobrazovat skutečný stav a hospodaření dané účetní jednotky. Schematické znázornění dvouokruhového účtování je zachyceno na obrázku č. 2.

Obr. č. 2: Schéma dvouokruhové účetní soustavy



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s HAVELEC, J. *Základy manažerského účetnictví*. Praha: Codex Bohemia, 1997. s. 100. ISBN 80-85963-36-1.

Na účtech nákladů příslušného střediska se účtují:

- náklady převzaté z finančního účetnictví → prvotní náklady,
- náklady vznikající při styku s ostatními útvary → druhotné náklady.

Obdobně na účtech výnosů příslušného střediska se sledují:

- výnosy převzaté z finančního účetnictví → prvotní výnosy,

- výnosy vyplývající ze styku s ostatními středisky → druhotné výnosy.

ad 3) Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy

V praxi je možné obě účetní soustavy účelně kombinovat a využít přitom předností jednotlivých přístupů. Tento způsob organizace vnitropodnikového účetnictví se však v našich podnicích vykytuje pouze ojediněle.

Nastavení správně fungujícího systému manažerského účetnictví je v konkrétních podmínkách každého podnikatelského subjektu velmi důležitým předpokladem, na němž je možno vybudovat systém vnitropodnikového ekonomického řízení podniku. Pro kvalitní řízení podniku nestačí mít k dispozici pouze informace o činnosti organizace jako celku. Manažeři musejí vědět, jak pracují jednotlivé úseky, zda je činnost jednotlivých vnitropodnikových útvarů efektivní, zda někde uvnitř podniku nedochází k nepřiměřené spotřebě nákladů, jak jednotlivá střediska přispívají k plnění celopodnikových cílů. Jaký způsob zjišťování těchto potřebných informací si podnik zvolí, záleží na jeho rozhodnutí. Musejí přitom být vzaty v úvahu i softwarové možnosti podniku, neboť jiný způsob vedení účetnictví v podniku než pomocí softwaru se již v současné době nepředpokládá. Jakmile vedení podniku zvolí vhodný systém vnitropodnikového účtování, musí zabezpečit popis tohoto systému ve vnitropodnikových směrnících a seznámit s ním příslušné pracovníky. Zároveň je třeba kontrolovat jeho fungování a dodržování. Osvědčenou metodou kontroly správného účtování nákladů a výnosů jednotlivých středisek je zainteresovat pracovníky na výsledcích jednotlivých středisek.

2.4 Controlling

Zásadní změny, které proběhly v 60. a 70. letech 20. století, v anglosaské oblasti i v německy mluvících zemích, ovlivnily výrazným způsobem charakter podnikání. Zároveň vedly ke vzniku nových požadavků na systém podnikového řízení. Tyto pohledy vycházely především z kritiky nedostatečné účinnosti tradičních nástrojů vnitropodnikového řízení. Poukazovalo se hlavně na následující aspekty:

- pro zvýšení účinnosti systému řízení v podniku již nestačí pouze zlepšovat jeho dílčí funkce – plánovací, organizační, kontrolní a informační – ale aktuálním problémem je jejich vzájemné systémové propojení a koordinace;
- účinnost stávajícího informačního systému nelze zvyšovat tak, že se bude rozšiřovat rozsah disponibilních dat, o která se řídící pracovník při svých rozhodováních opírá. Systém výchozích informací je třeba vzájemně propojit a účelově nasměrovat na předem určené potřeby řízení;
- všechny funkce systému řízení je třeba sloučit v informačním systému, jehož zastřešením je účetní zobrazení podnikatelského procesu. Toto účetní zobrazení zachycuje podnikatelský proces v jeho úplnosti, podléhá vnitřní kontrole formální správnosti a splňuje i další požadavky, které jsou na něj kladeny a které se týkají úplnosti, průkaznosti a věcné správnosti;
- tento účetní systém však nesmí být orientován pouze na plnění požadavků externích uživatelů, ale musí splňovat zároveň i požadavky kladené na správné řízení podnikatelského procesu z úrovně vedení podniku.²²

Dojde-li k propojení všech funkcí a nástrojů systému řízení, vzniká nový moderní způsob řízení, jehož pomocí se prosazují podnikové cíle. Tento způsob řízení bývá v současné době nejčastěji označován jako *controlling*. V obecném slova smyslu je chápán jako metoda, při jejímž používání dochází ke zkvalitňování systému řízení díky tomu, že je prováděno neustálé srovnávání skutečného průběhu podnikatelského procesu s jeho žádoucím stavem, jsou průběžně vyhodnocovány vzniklé odchylky a aktualizovány cíle. Využívání principů *controllingu* v běžné činnosti podniku napomáhá podle mého názoru jednoznačně ke zvyšování efektivnosti tím, že umožňuje zkvalitňovat proces řízení nákladů, který vede k jejich snižování.

Obsahové vymezení pojmu „*controlling*“ je velmi obtížné a vyplývá z jeho rozdílného pojetí v anglosaské a germanofonní oblasti. Rovněž v odborné literatuře *není tento pojem jednotně a přesně vymezen a definován*. Přesto po sjednocení jeho základních charakteristik vzniklých v angloamerické oblasti s charakteristikami používanými v německy mluvících zemích vznikla definice *controllingu*, jejímž autorem je jeden

²² K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

z nejvýznamnějších propagátorů controllingu prof. Péter Horváth (Spolková republika Německo): „*Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.*“²³

Činnost controllera přitom vymezuje prof. Horváth takto: „*Controller sám aktivně neplánuje a neřídí, to přísluší vedoucím pracovníkům (managementu). Controller má odpovědnost za sběr informací, jejich zpracování a uspořádání pro potřeby řízení. Řídící pracovníci mají odpovědnost za rozhodování a schvalování plánů. Controller je hospodářským svědomím podniku.*“²⁴

Obdobné je i pojetí dalšího významného specialisty na problematiku controllingu prof. Rolfa Eschenbacha (Rakousko): „*Controlling je koncept pro plánování, řízení a kontrolu všech oblastí a hierarchických úrovní podniku.*“²⁵

Jak je patrné z obou výše uvedených charakteristik, je controlling obsahově vymezen dvěma subsystémy:

- subsystémem plánování a kontroly,
- subsystémem zajištění informační základny.

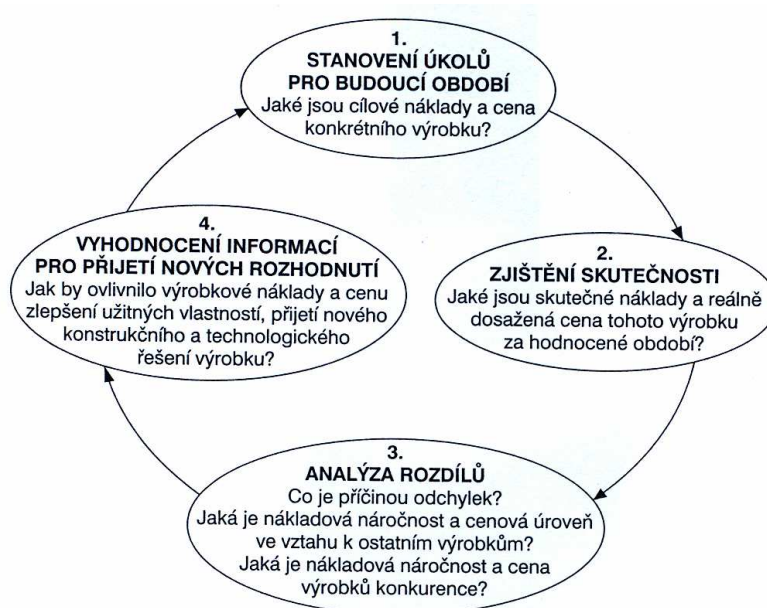
Integrace plánování a kontroly je základem účinného fungování controllingu vůbec. Nestačí však pouze sloučit plánování a kontrolu do jednoho subsystému, ale důležité je vytvořit vazbu mezi plánem a jeho kontrolou. Tato vazba potom umožňuje fungování systému řízení v jeho jednotlivých fázích, jak ukazuje obrázek č. 3.

²³ KRÁL, B. a kol.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006. s. 26. ISBN 80-7261-141-0.

²⁴ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi, 2007. s.33. ISBN 978-80-7357-299-0.

²⁵ BRAUNSTEIN, R. Pionýři controllingu pod drobnohledem – Budoucnost controllingu podle prof. Eschenbacha. *Controller News (české vydání)*. 2005, roč. 11, č. 4, s. 24. ISSN 1214-5149.

Obr. č. 3: Fáze systému řízení



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006. s. 27. ISBN 80-7261-141-0.

Subsystém zajištění informační základny se velmi často chápe jako pouhý sběr dat a informací potřebných pro rozhodování managementu. Slouží k tomu dílčí manažerské informační systémy, kterými jsou *finanční a manažerské účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace a operativní evidence*.²⁶

2. 4. 1 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Jak bylo uvedeno v předcházejícím textu, představuje controlling metodu vnitropodnikového řízení, která se soustřeďuje do dvou oblastí: na samotný *proces řízení* (plánování a kontrola) a na *informační podporu řízení*. Prostřednictvím hodnotových nástrojů sleduje hospodaření všech vnitropodnikových útvarů a výrazně tak přispívá ke zvyšování podnikové efektivity a konkurenceschopnosti. Zahrnuje systém střediskového hospodaření, rozpočetnictví a kalkulací, které vyúsťují do manažerského informačního

²⁶ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

systému. Tento systém manažerského řízení, který se začal v západní Evropě a v USA výrazně uplatňovat v osmdesátých letech 20. stol., u nás není novinkou. Navazuje v podstatě na systém podnikového hospodaření (SPH), který byl v ČR rozšířen už v meziválečných a těsně poválečných letech. Tehdy v českých podnicích fungoval vyspělý vnitropodnikový systém řízení zahrnující vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, rozpočty a rozborovou činnost. Na analogickém principu byl založen rovněž Baťův systém řízení, který tento systém důsledně rozpracoval a měl rovněž mnoho společných prvků se současným pojetím controllingu. Tento příznivý vývoj vnitropodnikového řízení se však u nás v 50. letech začal deformovat a v socialistickém hospodářství byl postupně vymýcen.

Po roce 1990 v období transformace české ekonomiky a v souvislosti se vstupem naší země do Evropské unie nastala situace, kdy byly podniky nuceny racionalizovat výrobu, zvyšovat produktivitu práce a kvalitu výrobků, snižovat podíl neproduktivních nákladů atd. Jedním z nejúčinnějších nástrojů k dosažení těchto cílů se stalo právě zkvalitnění vnitropodnikového řízení, s nímž úzce souviselo i zřizování útvarů controllingu v českých podnicích.

Controlling vznikl především z praktických důvodů a jeho primárním cílem je koordinace plánování, kontroly a zajištění informační základny takovým způsobem, aby mohlo být dosaženo vyšší efektivnosti podnikového řízení při realizaci cílů podniku. Při srovnání manažerského účetnictví s controllinem je třeba vycházet z toho, že controlling představuje *nástroj řízení*, kdežto manažerské účetnictví je *informačním nástrojem*, jehož úkolem je zajistit dostatek potřebných informačních podkladů. Tyto informační podklady zpracovávají controlleři, kteří tím zároveň připravují materiály pro manažery rozhodující o budoucím vývoji podniku.²⁷

Činnosti controllera a řídicího pracovníka v podniku jsou uvedeny v tabulce č. 3.

²⁷ K tomuto problému blíže FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a Wagner, J. [4]

Tab. č. 3: Vztah controllera a řídicího pracovníka

Controller	Řídicí pracovník
- připravuje podklady pro plánování a rozhodování	- plánuje, rozhoduje
- informuje o odchylkách	- reaguje na zjištěné odchylky
- připravuje metodiku kalkulací, systém kalkulací a rozpočtů	- využívá informace připravených systémů kalkulací a rozpočtů
- informuje o změnách v okolí podniku	- reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím podniku
- je poradcem managementu	- akceptuje controlling v procesu řízení

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s FIBÍROVÁ, J. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi, 2007. s. 34. ISBN 978-80-7357-299-0.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že controlling v žádném případě nelze ztotožňovat s pojmem „manažerské účetnictví“, jak se v některých případech v praxi děje. Manažerské účetnictví je informačním zdrojem zejména pro dvě zaměření controllingu:

1. *Nákladový controlling* se soustřeďuje na náklady a výnosy – faktory, které mají vliv na výši zisku podniku (obsahově je manažerskému účetnictví nejbližší). Zavádění nákladového controllingu do praxe bezpochyby přispívá ke zvyšování efektivnosti podniku.
2. *Finanční controlling* je zaměřen na řízení finanční a kapitálové struktury podniku a na řízení jeho peněžních toků.

Informace potřebné pro řízení věcné (naturální) stránky podnikatelského procesu, kterou se zabývá tzv. naturální controlling (controlling zásob, prodeje) manažerské účetnictví neposkytuje.

Shrnutí

Druhá část práce se věnuje podrobné analýze jednoho z účetních subsystémů podniku – vnitropodnikového účetnictví. Je zde podán nejprve stručný přehled jeho historického vývoje, který názorně ukazuje, jakým způsobem a proč se postupně měnily a dosud stále mění nejen informační požadavky vedení podniku, ale i podstata řízení vůbec. Z tohoto přehledu vývojových etap vnitropodnikového účetnictví a

vymezení faktorů, které tento proces ovlivnily, vyplývá zároveň i nutnost přirozeného a plynulého přerodu nákladového účetnictví v účetnictví manažerské.

Zatímco nákladové účetnictví se orientovalo na zjištění skutečných nákladů především pro potřeby kontroly a běžného řízení (orientuje se na minulost), manažerské účetnictví klade důraz na poskytování informací pro potřeby aktivního řízení a hlavně rozhodování o budoucím vývoji podniku (orientuje se i na budoucnost).

Pojem manažerské účetnictví není v celosvětovém měřítku jednotně vymezen. Je to dáno tím, že manažerské účetnictví musí sloužit především vnitřním potřebám řízení, které jsou v jednotlivých podnicích velmi různorodé a navíc se v čase mění. Přesto existují určité základní oblasti, pro které musí manažerské účetnictví poskytovat informace. Jedná se především o informace o struktuře nákladů a výnosů vnitropodnikových útvarů (s touto otázkou souvisí i možné způsoby organizace vnitropodnikového účtování → jednookruhový, dvouokruhový, kombinovaný), o kalkulacích výkonů, informace potřebné pro řešení konkrétních rozhodovacích úloh, pro sestavování vnitropodnikových rozpočtů a plánů atd.

Důležitý je vztah manažerského účetnictví k ostatním složkám informačního systému řízení podniku, zejména k finančnímu účetnictví, kalkulačnímu systému, rozpočetnictví a statistice, tedy k subsystémům, z nichž manažerské účetnictví vychází. Specifický je vzájemný vztah manažerského účetnictví a controllingu. Controlling je moderní nástroj řízení, který je založen na obsahovém spojení plánování a kontroly se subsystémem zajištění informační základny. Jeho aplikace vede ke zvyšování efektivnosti podniku. Manažerské účetnictví je informačním nástrojem, který má za úkol zajistit dostatek informačních podkladů potřebných pro řízení. Z této skutečnosti vyplývá, že účetní subsystém manažerské účetnictví tvoří velmi důležitou a nepostradatelnou informační základnu, bez níž by controlling nemohl fungovat jako moderní nástroj řízení podniku. Obsahově nejbližší manažerskému účetnictví je tzv. nákladový controlling, který zabezpečuje jak operativní, tak i strategické řízení podniku. Zaměřuje se především na sledování a

řízení vnitropodnikových nákladů a výnosů, tedy položek, které významnou měrou ovlivňují podnikovou efektivnost.

3 Náklady jako základní pojem manažerského účetnictví

Podnik uskutečňuje svou činnost jako velmi složitý ekonomický systém. Jeho současné výstupy jsou vždy předurčeny v minulosti vloženými vstupy. Pokud podnik vyrábí své výrobky tak, že uspokojuje potřeby trhu a přitom využívá všechny disponibilní výrobní faktory s co nejvyšší možnou hospodárností, pak vyrábí *efektivně*.

3.1 Efektivnost podniku

Ekonomická efektivnost²⁸ vyjadřuje úroveň, s jakou je podnik schopen dosahovat žádoucích výstupů (efektů). Efekty představují jednu stránku efektivnosti, která je pozorovatelná na výstupu z podniku. Samotná efektivnost ale prostupuje celkovou hospodářskou činností podniku. Je to charakteristika podniku jako celku, kterou je možno vyjádřit jako vztah mezi tím, co bylo do systému vloženo a tím, co systém vyprodukoval, tedy vztah mezi vstupy a výstupy. Konečné výstupy činnosti podniku lze vymezit různým způsobem podle toho, z jakých stránek je podnik hodnocen.²⁹

Jestliže pohlížíme na podnik jako na *hmotný výrobní systém*, pak konečným efektem jeho činnosti je určitý objem podnikem vyprodukovaných a naturálně nebo hodnotově vyjádřených výkonů, které odpovídajícím způsobem uspokojují potřeby jiných podniků nebo konečných spotřebitelů. Z hlediska hmotné stránky výrobního procesu podniku se při vyjadřování efektivnosti poměřuje uskutečněný objem produkce s prostředky vynaloženými na vstup (elementárními faktory reprodukce). Tento poměr vyjadřuje míru produktivního využití do výrobního procesu vložených prostředků.

²⁸ „*Ekonomická efektivnost* je (po hospodárnosti a účinnosti) vrcholové kritérium racionality vynaložených nákladů. Úroveň efektivnosti vychází ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, tedy z kvantifikace zisku hodnoceného období. V nejobecnější podobě je to schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Kvantitativní vyjádření efektivnosti je založeno na porovnání vynaložených vstupů a dosažených výstupů. V podnikatelských subjektech se efektivnost nejčastěji měří poměrem mezi ziskem (před zdaněním, resp. po zdanění) a průměrnou výší celkového nebo vlastního kapitálu, resp. průměrnou úrovní aktiv využívaných v podnikání.“ [HINDLS, R., HOLMAN, R., HRONOVÁ, S. et al. *Ekonomický slovník*. Praha: C. H. Beck, 2003. s. 97. ISBN 80-7179-819-3].

²⁹ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20], SYNEK, M. et al. [23]

Pokud je podnik zkoumán jako *relativně uzavřený ekonomický systém*, v němž probíhá proces přeměny vstupních faktorů reprodukce, pak se na výstupu jako efekt projeví výsledek hospodaření jako rozdíl mezi dosaženými výnosy a vynaloženými náklady. Výsledek hospodaření se zároveň stává absolutním ukazatelem ekonomické efektivity podniku. Tento *absolutní ukazatel efektivity* však nevypovídá o skutečném využívání výrobních faktorů při činnosti podniku. Jeho absolutní výše může růst např. díky zvyšování objemu prodeje a tržeb bez ohledu na úroveň hospodárnosti vynakládaných nákladů.

Pro vyjádření efektivity mají proto mnohem větší vypovídací schopnost ukazatele vyjádřené jako podíl výstupů a vstupů, tzv. *poměrové ukazatele efektivity*. Jako vstupy je možno použít *vynaložené náklady*, jako výstupy *výsledek hospodaření*. Efektivnost průběhu výrobního podniku vyjadřuje nejlépe ukazatel *rentabilita nákladů podniku*, který vypovídá o ekonomické účinnosti výrobních činitelů (nákladů) vložených do výrobního procesu.

$$\text{Rentabilita nákladů podniku} = \frac{\text{výsledek hospodaření hodnoceného období}}{\text{vynaložené náklady hodnoceného období}}$$

Pro podnik je žádoucí maximalizace tohoto ukazatele. Na jeho hodnotu (a zároveň i na efektivnost podniku jako celku) působí všechny faktory, které ovlivňují výsledek hospodaření podniku a zároveň faktory, které mají vliv na snižování vynaložených nákladů. Principy efektivity je možno v podniku uplatňovat nejlépe prostřednictvím odpovídajících nástrojů řízení. Mezi nejdůležitější patří řízení nákladů, které by se mělo stát jedním z hlavních cílů ekonomů a manažerů podniku. Racionální řízení nákladů, které povede ke zvyšování efektivity podniku je proces velmi složitý. Vyžaduje kromě praktických zkušeností především dostatečnou teoretickou připravenost odpovědných pracovníků a jejich vybavenost komplexními znalostmi problematiky teorie nákladů.

3. 2 Odlišnosti pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

Manažerské účetnictví je obecně charakterizováno jako účetní subsystém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu uvnitř podniku. Zkoumá hodnotovou stránku vnitropodnikových procesů a vztahy mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary tím, že eviduje, třídí, analyzuje a uspořádává informace o podnikatelské činnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů a tyto informace zpracovává do návrhů a opatření, která mají sloužit řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení.

Manažerské účetnictví se zaměřuje na ekonomickou realitu především z hlediska nákladů a výnosů v podmínkách činnosti vnitropodnikových útvarů. Vymezuje jejich odpovědnost za prováděné výkony, činnosti a operace a aktivity těchto vnitropodnikových článků organizační struktury jsou přitom podřízeny cílům podniku jako celku.

Základní informace, které by mělo manažerské účetnictví zajišťovat, je možno rozdělit do tří základních oblastí:³⁰

- informace zaměřené na řízení nákladů a výnosů za podnik jako celek v rozdělení na jednotlivé procesy a činnosti, které probíhají uvnitř podnikové struktury,
- informace potřebné pro hodnocení hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých výrobků, prací a služeb, přičemž jejich smyslem je dát odpověď na následující otázky:
 1. Jaké jsou skutečné náklady prováděných výkonů?
 2. Jaké byly uvažovány předem stanovené náklady na jejich výrobu či provedení?
 3. Jak se tyto náklady mění, pokud dojde ke změnám v objemu a sortimentu prováděných výkonů?
 4. Jaký je vztah těchto nákladových propočtů k cenovým úvahám a rozhodnutím?

³⁰ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

Odpovědi na všechny tyto otázky slouží pro rozhodování o ceně výrobků nebo o zavedení nového výrobku do výroby. Důležitá je i vazba účetních informací na kalkulaci výkonů.

- informace pro hodnocení hospodárnosti v jednotlivých vnitropodnikových útvarech – tyto informace slouží pro zjišťování a hodnocení přínosu jednotlivých středisek k naplňování celopodnikových cílů. Podle zjištěných výsledků se následně rozhoduje o zachování či případném zrušení vnitropodnikových útvarů.

Předpokladem uplatnění účinných metod řízení hospodárnosti, který rovněž napomáhá ke zvyšování efektivnosti podniku, je vymezení pojmu „náklady“. Nejdůležitějším rysem, kterým se odlišuje manažerské účetnictví od účetnictví finančního, je výrazně větší potřeba mnohem podrobnějších informací o výši a struktuře spotřebovaných nákladů. Tyto informace vyžadují pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie a jsou nezbytné jak pro *bezprostřední řízení podnikatelského procesu*, tak i pro *rozhodování o variantách budoucího vývoje*. Proto je pojem nákladů v obou účetních subsystémech vymezen rozdílným způsobem.

3. 2. 1 Věcné rozdíly v pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví

Náklady lze obecně definovat jako hodnotově vyjádřenou spotřebu hospodářských prostředků a práce v průběhu hospodářské činnosti účetní jednotky za určité období. Finanční účetnictví považuje za náklad *jakékoli odčerpání vlastního kapitálu*³¹, což snižuje dosažený výnos. Pro toto pojetí nákladů je charakteristické, že mezi vynaloženými náklady a vyprodukovaným výkonem existuje velká volnost. Do nákladů z pohledu finančního účetnictví patří všechny položky, které je nutné vynaložit na zajištění průběhu reprodukčního procesu a které se obvykle pravidelně opakují. Jedná se např. o spotřebu základních vstupů hmotné povahy, opotřebení majetku, spotřebu živé práce, spotřebu

³¹ Náklad se projeví snížením peněžních nebo nepeněžních aktiv a zvýšením závazků. Zároveň dojde ke snížení zisku běžného období, čímž náklady snižují vlastní kapitál. K této problematice blíže KOVANICOVÁ, D. [10]

cizích nakupovaných prací a služeb. Za náklady jsou považovány i takové nákladové položky, jako jsou úroky, pokuty, penále, manka a škody, náklady na reprezentaci nebo daň z příjmů a další daně, tedy vstupy, které s produkovánými výkony bezprostředně nesouvisejí. Náklady v poměření s realizovanými výnosy jsou základem zjištění výsledku hospodaření podnikatelského subjektu za účetní období a jsou významným faktorem ovlivňujícím efektivnost podniku.

Z pohledu finančního účetnictví se do nákladů zahrnují:

- nutné úbytky majetku vzniklé v bezprostřední souvislosti s činností podniku (běžné, pravidelně se opakující náklady);
- položky mimořádného a sankčního charakteru, které vznikají nahodile a neopakují se pravidelně (pokuty a penále);
- položky, které jsou již v podstatě rozdělením konečného výsledku činnosti (daně a poplatky, náklady na reprezentaci);
- položky, které slouží k vyrovnávání stability podniku z pohledu externích uživatelů (tvorba rezerv).

Pro všechny tyto nákladové položky je charakteristické, že u nich *není zdůrazněn účel* jejich vynaložení.

Manažerské účetnictví naproti tomu charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřenou a *účelně vynaloženou* spotřebu ekonomických zdrojů podniku, která *účelově souvisí* s jeho ekonomickou činností. Důraz je přitom kladen nikoli jen na zobrazení skutečné výše spotřebovaných nákladů, ale především na důležitost jejich hospodárného a racionálního vynakládání v podnikatelském procesu, což je nezbytným předpokladem zvyšování efektivnosti podniku.³²

Vnitropodnikové řízení nákladů je založeno na *účelovém pojetí nákladů*, to znamená, že se náklady sledují vždy ve vztahu ke konkrétnímu účelu, pro který byly vynaloženy (výkon). Výkon může mít podobu hmotnou (výrobek v jakékoli etapě svého zpracování) nebo nehmotnou (činnost, služba v jakékoli etapě svého dokončení). *Účelovost* vyjadřuje

³² K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

podmínku, že o nákladech můžeme hovořit jen v případech, že je vynakládáme za konkrétním účelem a přesně víme, že spotřebované náklady povedou k vytvoření určitého výkonu se specifickou užitečností. Vedle hodnotového vyjádření a účelovosti je charakteristickým rysem pojetí nákladů z hlediska vnitropodnikového účetnictví i *účelnost* spotřebovaných vstupů. Znak účelnosti zdůrazňuje skutečnost, že vynakládání vstupních faktorů reprodukce je řízeno cílevědomě a musí být uskutečňováno racionálně a hospodárně.

Náklady vyjádřené ve vnitropodnikovém účetnictví vždy předpokládají těsný (příčinný) vztah k produkovaným výkonům (výrobkům, pracím, službám).

Věcná (obsahová) odlišnost mezi náklady zobrazovanými ve finančním a manažerském účetnictví je tak významná, že se v některých jazycích odráží i v pojmovém vyjádření. V angličtině se o nákladech vyjádřených z hlediska finančního účetnictví hovoří jako o „Expenses“ (němčina používá v této souvislosti výraz „Aufwand“), kdežto náklady jako účelné a účelové vynaložení ekonomických zdrojů označuje angličtina jako „Costs“, němčina jako „Kosten“. Čeština ani slovenština bohužel takové jazykové odlišnosti pojmu „náklady“ nezná.³³

Neznamená to však, že by se manažerské účetnictví vůbec nezajímalo o takové nákladové položky, jakými jsou např. placené nesmluvní pokuty nebo manka a škody, tedy položky, kterým chybí racionalita a účelový vztah k výkonům. Vnitropodnikové řízení nákladů je však založeno na prevenci vzniku těchto nákladů nebo na dodatečném odstraňování jejich následků, které probíhají odlišným způsobem než řízení hospodárnosti účelně vynakládaných ekonomických zdrojů pomocí norem, kalkulací nebo rozpočtů. Smyslem řízení těchto mimořádných nákladů je především včas zavádět taková opatření, aby tyto náklady (výdaje) vůbec nevznikaly, v běžném řízení snižovat případná rizika dopadu těchto nákladů na činnost podniku a následně zjišťovat odpovědnost pracovníků, kteří vznik těchto případů zavinili. Tím by měly být negativní důsledky těchto případů minimalizovány.

³³ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

3. 2. 2 Časová a hodnotová odlišnost nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

Kromě výše uvedených věcných rozdílů mezi oběma pojetími nákladů má zvláštní význam také jejich časová odlišnost.

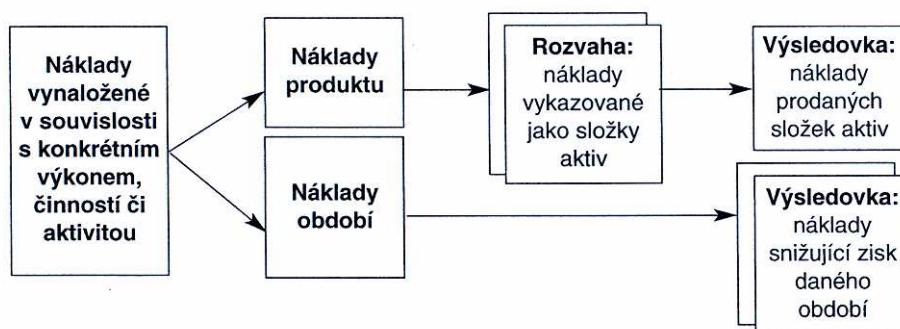
Náklad z *hlediska manažerského účetnictví* se může projevit již v okamžiku, kdy vznikají *náklady na pořízení ekonomických zdrojů*³⁴ (např. nákup materiálu, strojního vybavení), které přinesou prospěch později v některém z budoucích období (až dojde ke spotřebě těchto zdrojů). Tyto náklady jsou spojeny s vytvářením (pořizováním) určitého aktiva, proto vyvolávají pouze změnu struktury aktiv rozvahy a neměly by ovlivnit výsledek hospodaření podniku v běžném období. Vykazují se jako část aktiv, dokud není vyčerpána jejich užitečnost tím, že jsou použita k výrobě výkonů podniku. Jedná se o *náklady produktu* nebo-li *náklady dosud nespotřebované, nečerpané*.

Ve smyslu *finančního účetnictví* se však vynaložení ekonomického zdroje stane nákladem až v okamžiku, kdy je tento ekonomický zdroj spotřebován při výrobě produktu (vstoupí do výrobku a stane se jeho součástí). Zdroj tím vyčerpá svou užitečnost a přenesení svou hodnotu do hodnoty prodaného výkonu. Spotřeba tohoto zdroje se projeví úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků. Tyto náklady jsou poměřovány s výnosy a na základě jejich srovnání je zjišťován výsledek hospodaření běžného období. Jedná se o *náklady období*, nebo-li *náklady spotřebované, čerpané*.³⁵

³⁴ Předmětem zájmu manažerského účetnictví nemohou být pouze náklady (výnosy) běžného období, ale v rámci zvažování budoucích variant rozvoje podniku jsou sledovány i způsoby pořízení aktiv, která jsou s těmito alternativami spojena.

³⁵ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

Obr. č. 4: Náklady produktu a náklady období



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006. s. 47. ISBN 80-7261-141-0.

Mezi těmito okamžiky (okamžikem pořízení ekonomického zdroje a vyčerpáním jeho užitečnosti) může existovat větší či menší *časový odstup*, který má v účetnictví vliv na výši vykázaného stavu aktiv a pasiv v rozvaze i na výši vykázaného zisku zjištěného rozdílem mezi výnosy a náklady běžného období. Náklady tedy mohou být zobrazovány z hlediska finančního účetnictví a manažerského účetnictví různě s ohledem na konkrétní rozhodovací úlohy z pohledu externích uživatelů (FÚ) nebo managementu (MAU).

Vedle těchto rozdílů se v účetním zobrazení podniku projevují také *odlišné oceňovací principy*. Ve finančním účetnictví se používá historické ocenění, v manažerském účetnictví vedle oceňování běžnými cenami i oceňování vnitropodnikovými cenami na úrovni předem stanovených nákladů. Tyto rozdíly jsou v odborné literatuře označovány jako „*duální (obsahově rozdílné) pojetí*“ finančního a manažerského účetnictví. Projevuje se tak, že informace pro řízení podniku z pozice managementu jsou obsahově a strukturálně odlišné od informací, které podnik poskytuje ve formě účetní závěrky finančního účetnictví externím uživatelům. Naše účetní metodika i další evropské účetní systémy však tuto věcnou a časovou a hodnotovou rozdílnost v pojetí nákladů neřeší.³⁶

³⁶ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

3. 3 Interpretace nákladů ve finančním a manažerském účetnictví

V předchozím textu byly náklady z hlediska manažerského účetnictví vymezeny jako v peněžních jednotkách vyjádřená spotřeba ekonomických zdrojů uskutečněná racionálně v souvislosti s předem stanoveným účelem. Jedná se o základní pojem manažerského účetnictví vůbec.

Jak již bylo řečeno, náklady z pohledu manažerského účetnictví jsou vždy spojeny s určitou podnikatelskou aktivitou a s jejími výsledky. Neexistují náklady bez aktivity a zároveň aktivita je nemyslitelná bez vynaložení nákladů. Činnost podniku je velmi rozmanitá a proto je nutné sledovat, analyzovat a vyhodnocovat náklady z různých stránek. V účetnictví (obecně) se historicky vyvinuly tři základní oblasti sledování nákladů:

1. kvantifikace nákladů vynaložených na zajištění jednotlivých složek majetku, která je nepostradatelná při jejich vykazování a oceňování ve finančním účetnictví,
2. běžná kontrola, hodnocení a řízení nákladů v aktivitách realizovaných uvnitř podniku,
3. rozhodování o výběru optimální varianty při uskutečňování konkrétních aktivit.

Každá z těchto oblastí je založena na specifické interpretaci pojmu „náklady“. Jak již bylo uvedeno výše, odlišnost v pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského účetnictví je ovlivněna kromě jiného i způsobem vyjádření a ocenění nákladů. V této souvislosti účetnictví rozlišuje následující způsoby pojetí nákladů:³⁷

- a. finanční pojetí nákladů,
- b. hodnotové pojetí nákladů,
- c. ekonomické pojetí nákladů.

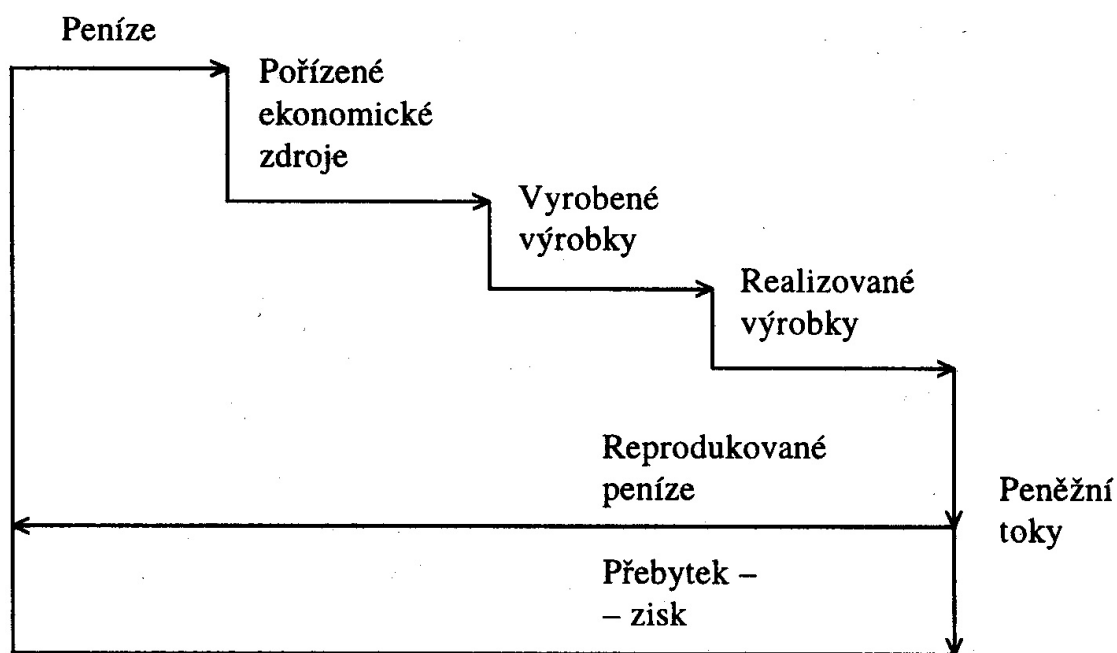
ad a) Finanční pojetí nákladů

Ve finančním účetnictví se nejčastěji uplatňuje finanční pojetí nákladů. Tradičním úkolem účetnictví je kvantifikovat náklady pro potřeby vykazování a oceňování složek majetku

³⁷ K tomuto problému blíže SCHROLL. R., et al. [21]

v rozvaze a v konečném důsledku i při vyčíslení výsledku hospodaření ve výsledovce finančního účetnictví. Obsah nákladů a jejich kvantifikace jsou v tomto případě podřízeny pravidlům platným pro finanční účetnictví za předpokladu, že činnost podniku bude nepřetržitě pokračovat. Finanční pojetí nákladů je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků (viz obrázek č. 5). Vychází se z toho, že projevem nákladů je tržně ověřené vynaložení peněz a konečným smyslem vynaložených nákladů je odpovídající tržně ověřená peněžní náhrada. Náklady se tak chápou jako peníze investované do určitých výkonů, které při své realizaci na trhu zajišťují tržbami náhradu těchto peněz v jejich původní výši. To je základem koncepce zachování peněžního kapitálu v jeho nominální výši, teprve případný přebytek představuje zisk.

Obr. č. 5: Peněžní forma koloběhu prostředků



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. s. 42. ISBN 80-7175-060-3.

Znaky finančního pojetí nákladů:

1. „Jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být předmětem zobrazení pouze takové náklady, které jsou *podloženy reálným výdejem peněz*.“³⁸ Jedná se např. o mzdové náklady, které byly uhrazeny v peněžní formě *bezprostředně* nebo o náklady odpovídající spotřebě nebo využití hmotných zdrojů, které byly spojeny s výdejem peněz *v předcházejícím období* (spotřeba materiálu, odpisy dlouhodobého hmotného majetku).
2. Spotřebované ekonomické zdroje jsou oceněny skutečnými (historickými) pořizovacími cenami.
3. U vynaložených nákladů se vždy očekává jejich návratnost tím, že podnik získá tržby za realizované výkony.³⁹

Z výše uvedených znaků finančního pojetí nákladů vyplývá, že náklady jsou chápány pouze jako peníze investované do výkonů, které mají zajistit úhradu těchto peněžních prostředků v jejich původní výši. Použití finančního pojetí nákladů pro potřeby manažerského účetnictví je omezené a nedostačující z následujících důvodů:

- jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být zobrazeny pouze takové náklady, které jsou vždy podloženy reálným výdejem peněžních prostředků (bezprostředně nebo v předchozích obdobích),
- ocenění spotřebovaných ekonomických zdrojů je provedeno formou skutečných (historických) pořizovacích cen.

Zobrazení nákladového procesu uvnitř podniku, které je předmětem manažerského účetnictví, je však založeno i na odlišných principech, kterým lépe vyhovují hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

ad b) Hodnotové pojetí nákladů

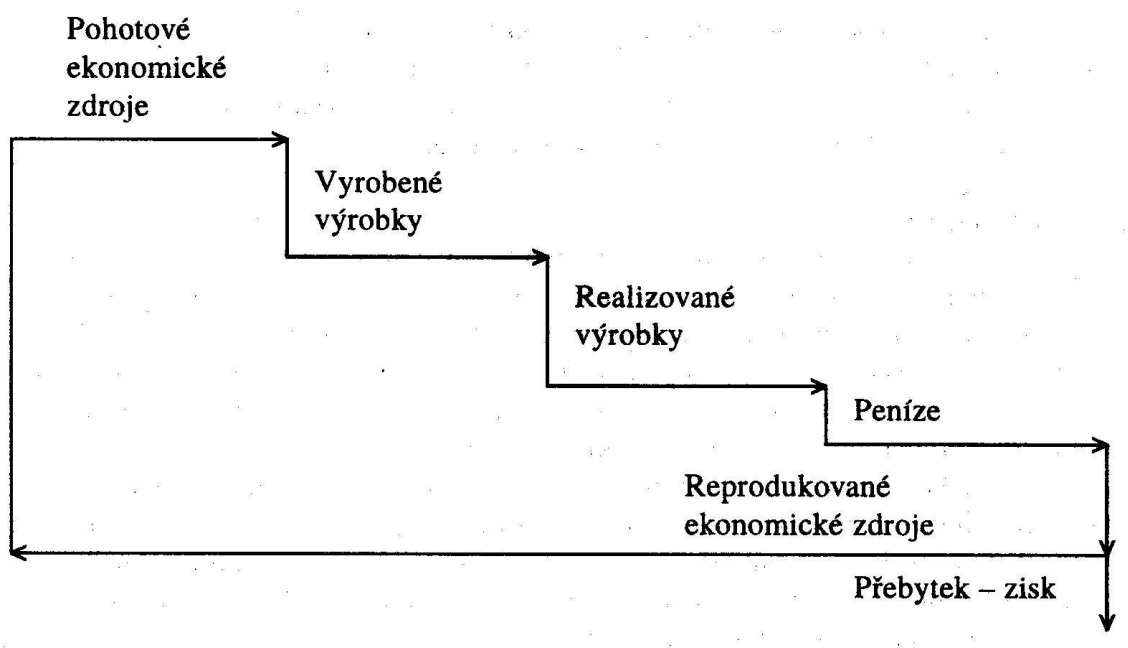
Hodnotové pojetí nákladů se rozvinulo především v souvislosti s vývojem vnitropodnikového účetnictví. Úkolem nákladového účetnictví je poskytovat informace pro běžné řízení a kontrolu procesů probíhajících uvnitř podniku po linii výkonů nebo po linii

³⁸ KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vyd. Praha: Management Press, 2006. s. 57. ISBN 80-7261-141-0.

³⁹ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

útvárů či procesů. Hodnotové pojetí nákladů je odvozeno z výrobní formy koloběhu prostředků (viz obrázek č. 6.). V hodnotovém pojetí nevystupují jako náklady pouze ekonomické zdroje, které jsou fakticky podloženy výdejem peněz. Za náklady v hodnotovém pojetí jsou považovány i takové vstupy, které nejsou spojeny s úbytkem peněžních prostředků, ale ve svém důsledku mají vliv na racionální průběh sledované vnitropodnikové aktivity. Protože se k nákladům dodatečně přiřazují, bývají označovány jako *dodatkové náklady*. Příkladem těchto nákladů jsou tzv. *kalkulační náklady*, jejichž existence je typickým znakem hodnotového pojetí nákladů (kalkulační úroky, mzda vlastníka firmy). Jedná se o *implicitní náklady*, tedy o položky, které nebyly fakticky zaznamenány na účtech, ale přesto je třeba je do nákladů vnitropodnikových útvarů započítat.

Obr. č. 6: Koloběh prostředků ve výrobní formě



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. s. 45. ISBN 80-7175-060-3.

Mezi finančním a hodnotovým pojetím nákladů existuje shoda pouze v případě, že rozsah vydaných peněz souhlasí s hodnotou ekonomických zdrojů použitých v příslušných aktivitách. Tak je tomu obvykle v položkách mzdových nákladů nebo v položce spotřeba materiálu, pokud se neliší historická cena a současné reprodukční náklady pořízení. Dalším

příkladem shody mezi úrovní nákladů ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví je rozúčtování prvotních nákladů přebíraných z finančního účetnictví do nákladů vnitropodnikových středisek. V řadě nákladových položek jsou však náklady v manažerském účetnictví (hodnotové pojetí) vykazovány *v jiné výši* než v účetnictví finančním (finanční pojetí) – např. kalkulační odpisy vykazované v manažerském účetnictví se liší od odpisů zaúčtovaných ve finančním účetnictví. Některé nákladové položky nejsou ve finančním účetnictví vykazovány *vůbec*, protože nejsou založeny na výdeji peněz (kalkulační náklady, druhotné náklady vyplývající z mezistřediskové kooperace apod.).⁴⁰

ad c) Ekonomické pojetí nákladů

K základním úkolům *nákladového účetnictví* patří vyjádřit náklady vznikající v reálně probíhajících procesech v podniku za situace, kdy o alokaci vstupních faktorů již *bylo rozhodnuto*. K vyčíslení reálných nákladů spotřebovaných při výrobě konkrétních výkonů, výrobků nebo služeb slouží výše uvedené hodnotové pojetí nákladů.

Zaměření *manažerského účetnictví* je však ještě širší a kromě informací důležitých pro řízení probíhajících aktivit v podniku zahrnuje také informace, které jsou potřebné pro rozhodování managementu za účelem vybrat nejvhodnější budoucí variantu rozmístění ekonomických zdrojů. Právě s výběrem této nejvhodnější alternativy je spojeno ekonomické pojetí nákladů, podle kterého náklad představuje maximální hodnotu, kterou je možno vyprodukovat při zvolení určité alternativy. Této charakteristice nákladů odpovídá kategorie *oportunitních (alternativních)* nákladů. Kvantifikace oportunitních nákladů je založena na úvaze, že konkrétní výdej výrobního faktoru za účelem jeho zhodnocení v jedné podnikatelské aktivitě znemožňuje jeho využití jiným, alternativním způsobem. Protože podnik má omezené ekonomické zdroje, není možné využít všech možností, které by přicházely v úvahu, ale jenom některé z nich. Aby byly přijaty alternativy s nejvyšším efektem, je třeba, aby odmítnuté varianty přinášely prospěch nižší. Oportunitní náklady jsou vymezeny jako ušlé výnosy, o které se podnik připravil tím, že určitou alternativu neuskutečnil a zvolil jinou nabízenou variantu, využil jiného ekonomického zdroje. Tyto náklady tedy nepředstavují skutečně spotřebované náklady (využité ekonomické zdroje), ale dodatečně vložené měřítko účelnosti volby, kterou

⁴⁰ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [21]

podnik na základě svého rozhodnutí uskutečnil. Vyjádření nákladů v tomto pojetí neobsahuje pouze oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale také oceněný prospěch (výnos), který podniku nevznikl, protože z důvodu omezeného množství disponibilních zdrojů nebyl tento zdroj použit jiným, výnosnějším způsobem.

Obdobným způsobem je možno charakterizovat a kvantifikovat oportunitní výnosy. Jedná se o náklady, kterým se podnik vyhnul tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje, která přicházela v úvahu, neuskutečnil.

Využití oportunitních nákladů v podnikatelské praxi je velmi široké. Uplatnění nacházejí např. při rozhodování managementu o optimalizaci vyráběného sortimentu v podmínkách, kdy je podnik omezen ve zdrojích, které má pro svou činnost k dispozici, (např. kapacitou strojního zařízení) a přesto je nucen v zájmu naplňování celopodnikových cílů a zvyšování efektivnosti hledat co nejvýhodnější řešení.⁴¹

3. 4 Další ekonomické kategorie manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je zaměřeno na zobrazování průběhu jednotlivých dílčích aktivit uvnitř podniku. Mohou jimi být např. pořizování materiálu, dlouhodobého hmotného majetku, zhotovování jednotlivých výrobků, nákup a prodej cenných papírů, zajištění úvěru, rozhodování o ceně atd.

V každé aktivitě dochází k účelové transformaci určitého množství a struktury ekonomických zdrojů v požadovaný hodnotový výstup. Spotřebované (obětované) ekonomické zdroje (náklady) jsou přetvářeny v hodnotový výstup, který je označován jako *ekonomický prospěch*. Podle kvality a účelnosti vyprodukovaného ekonomického prospěchu se hodnotí i přínos dané aktivity, kterým se tato aktivita podílí na tvorbě výsledku hospodaření podniku jako celku a kterým přispívá k efektivnosti podniku. Ekonomický prospěch může mít různou podobu. Mohou to být realizované výnosy při prodeji vyprodukovaných výkonů, dosažené úspory v nákladech, míra splnění zadaných

⁴¹ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

úkolů vnitropodnikového útvaru, ukazatel vyjadřující úroveň zhodnocení vložených prostředků atd.⁴²

Ze vztahu mezi spotřebovaným ekonomickým zdrojem (vynaloženým nákladem) a získaným ekonomickým prospěchem jsou odvozována důležitá kritéria racionálního průběhu uskutečňovaných výkonů či probíhajících procesů a aktivit.

Základním kritériem vyjádření racionality vynaložených ekonomických zdrojů je *hospodárnost*. Hospodárnost vyjadřuje takový průběh nákladů podniku, při kterém se žádoucích výstupů snažíme dosáhnout s vynaložením co nejmenšího množství vstupních faktorů. Předpokladem vzniku hospodárnosti je vždy *účelné vynaložení* zdrojů ekonomického růstu. Hospodárnosti může být dosaženo dvěma způsoby:

- a) cestou *úspornosti* – žádoucích výstupů je dosahováno s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů. Úspornost představuje absolutní snížení nákladů souvisejících s daným objemem výkonů. Tato forma hospodárnosti bývá nejčastěji uplatňována u takových nákladů, jejichž čerpání je bezprostředně spojeno s konkrétním druhem výkonu.
- b) cestou *účinnosti* – vynaložené množství ekonomických zdrojů je konstantní, řízení je zaměřeno na maximalizaci objemu provedených výkonů. Maximalizace výstupů se neprojevuje absolutním, ale pouze relativním snížením nákladů. Této formy hospodárnosti se využívá především u nákladů spojených s určitou kapacitou, kterou vynaložené vstupy vytvářejí a která je při výrobě využívána.

Obě formy hospodárnosti vedou vždy ke stejnému důsledku – snížení průměrných nákladů na jednotku produkce. V praxi dochází velmi často k vzájemnému kombinování obou forem hospodárnosti. Měření hospodárnosti je založeno na porovnání skutečně vynaložených nákladů s jejich žádoucí, předem stanovenou hodnotou.

⁴² K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [12]

Dalším kritériem ekonomické racionality je *ekonomická účinnost* vynaložených nákladů. Míra ekonomické účinnosti se zjišťuje na základě souměření dosaženého ekonomického prospěchu s rozsahem vynaložených nákladů. Ekonomická účinnost je ovlivněna oběma těmito faktory. Její základní formou je *porovnání nákladů* vynaložených na prodané výkony s *výnosy* plynoucími z prodeje těchto výkonů. V tomto případě je možno ekonomickou účinnost kvantifikovat pomocí zisku. Zisk jako kladný rozdíl mezi výnosy a náklady představuje nejsyntetičtější absolutní hodnotovou kategorii, v níž se odrážejí všechny faktory úspěšného podnikání. Plní v podniku *reprodukční, distribuční a stimulační funkci*. Výše zisku za dané období totiž souvisí se zvýšením hodnoty podniku a vyjadřuje schopnost jeho reprodukce (nejdůležitější funkce zisku v podmínkách tržní ekonomiky). Distribuční funkce zisku charakterizuje zisk jako zdroj rozdělení (distribuce) ve vztahu k vlastníkům a v souvislosti s daňovými povinnostmi podniku. Stimulační funkce zisku souvisí s využitím zisku jako nástroje zainteresovanosti zaměstnanců podniku na dosažení příznivých hodnotových výsledků.

Třetím, vrcholovým kritériem ekonomické racionality vynaložených nákladů je *ekonomická efektivnost*⁴³. Pojem „efektivnost“ v obecném smyslu vyjadřuje míru dosažení očekávaných záměrů, cílů podniku. Zvyšování efektivnosti je obvykle dosahováno důrazem na snižování nákladů, ale stejného výsledku je možno docílit zvýšením výstupů i při stejných nebo dokonce vyšších nákladech. Nejdůležitějším faktorem efektivnosti hlavní výtěžné činnosti je schopnost podniku dosáhnout zisku při prodeji vyprodukovaných výkonů zákazníkům. Efektivnost v nejobecnějším slova smyslu vyjadřuje schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Kvantitativní vyjádření efektivnosti je založeno na porovnání dosažených výstupů (ekonomický prospěch) s vynaloženými vstupy (spotřebované náklady). Z hlediska vlastníků podniku je efektivnost nejčastěji hodnocena jako poměr mezi ziskem po zdanění (nebo před zdaněním) a průměrnou hodnotou vlastního kapitálu.⁴⁴

Efektivnost je velmi úzce spojena s hospodárností. Hospodárnost při spotřebě nákladů je podmínkou zajištění efektivnosti a zároveň efektivnost vyžaduje dodržování určité míry hospodárnosti v zájmu co nejnížší spotřeby nákladů. Dodržování úspornostní nebo

⁴³ O problematice efektivnosti podniku je podrobněji pojednáno v subkapitole 3.1 této disertační práce.

⁴⁴ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

účinnostní formy hospodárnosti nákladů však samo o sobě pro dosažení požadovaných parametrů efektivity nemusí stačit, neboť efektivity může být ovlivňována kromě spotřebovaných nákladů i jinými faktory, jako jsou např. růst objemu prodaných výkonů a zvyšování výnosů. Pokud se však hospodárnost při spotřebě nákladů neprosazuje dostatečně, měl by to být pro podnik signál, že i ve zvyšování efektivity existují určité rezervy.

3. 5 Klasifikace nákladů jako informační podklad vnitropodnikového řízení

Úroveň nákladů v podniku vypovídá o kvalitě jeho činnosti. Úkolem podnikového managementu je proto usměrňovat a řídit jejich vývoj. Účinná kontrola a řízení nákladů vyžaduje, aby byly náklady sledovány nejen v celkovém úhrnu, ale i v podrobnějším členění. Náklady nepředstavují zdaleka stejnorodý celek. Skládají se z řady nehomogenních složek, které se od sebe navzájem liší druhem a svými vlastnostmi, každá nákladová položka má jinou funkci ve výrobním procesu a jinak se v tomto procesu projevuje.

Proniknutí do složitosti systému podnikových nákladů umožňuje jejich klasifikace. Pro potřeby řízení je proto nezbytné uspořádat náklady do určitých logických celků, analyzovat je a získané informace využít při řízení a rozhodování. Jen tak je možno příznivě ovlivňovat úroveň efektivity podniku a napomáhat jejímu zvyšování.

Konkrétní členění nákladů je dáno určitou účelovou potřebou a vždy slouží řešení specifického úkolu. Některé existující způsoby klasifikace nákladů mají význam pro řízení takových procesů a aktivit, jejichž průběh a charakteristika byly již předem rozhodnuty a předpokládá se, že ve sledovaném období nedojde k jejich změně. Tato členění nákladů proto mají význam v nákladovém účetnictví. Jiné formy členění nákladů používané v manažerském účetnictví se uplatňují v situacích, kdy je potřeba v rámci řízení podnikatelského procesu rozhodovat o budoucích variantách vývoje a v souladu s tím

přijímat racionální rozhodnutí o opatřeních a změnách, které povedou ke zkvalitnění činnosti podniku a k snazšímu dosažení celopodnikových cílů.

Ve všech případech je třeba akceptovat průběh nákladů podnikatelským procesem a skutečnost, že náklady vstupující do podniku procházejí složitou transformací. Během tohoto procesu přeměny vstupů na výstupy sledujeme probíhající operace, činnosti a aktivity z hlediska jejich nákladové náročnosti, místa vzniku, odpovědnosti konkrétních útvarů (pracovníků) za vynaložené náklady, případně závislost spotřebovaných nákladů na objemu prováděných aktivit nebo na dalších změnách.

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější třídění podle určitých kritérií, která jsou dána účelem sledování nákladů i vlastnostmi jednotlivých nákladových položek. Hlavními hledisky, podle kterých jsou náklady pro potřeby vnitropodnikového účetnictví členěny, jsou následující způsoby třídění:

- podle druhů vynaložených ekonomických zdrojů (tzv. druhové členění nákladů),
- podle bezprostředního účelu vynaložení spotřebovaných vstupů (účelové členění nákladů),
- podle způsobu vyčíslování nákladů na kalkulační jednici (kalkulační členění nákladů),
- podle závislosti nákladů na změnách objemu výkonů.

3. 5. 1 Druhové členění nákladů

Smyslem druhového členění nákladů je rozdělit veškeré spotřebované vstupy do skupin nákladů, které přicházejí do podniku z vnějšího okolí a byly v podniku vynaloženy prvotně. Náklady jsou zde členěny do ekonomicky stejnorodých položek, které představují jednotlivé nákladové druhy. Toto členění nákladů vyčísluje celkovou hodnotu a vnitřní strukturu vstupů spotřebovaných v podniku ve sledovaném období. Spotřeba nákladových druhů je vyčíslena ve finančním účetnictví v položkách jednotlivých účtů účtové třídy 5. a člení se do tří skupin nákladů:

1. *náklady provozní* – zaznamenávají se jako spotřeba externích hmotných vstupů, prací a služeb spojená s běžnými, pravidelně se opakujícími procesy a operacemi (spotřeba materiálu, paliv, surovin a energie, přepravné, výkony spojů, opravy a udržování, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, mzdové a ostatní osobní náklady, cestovné, dopravné, nájemné apod.);
2. *náklady finanční* – jedná se o finanční operace, které plynou z povinností podniku vůči dodavatelům a bankám (pojistné, placené úroky, poplatky);
3. *náklady mimořádné* – jsou to částky vynakládané jednorázově, mají neobvyklý a mimořádný charakter (manka a škody, pokuty a penále).

Pro spotřebované nákladové druhy jsou charakteristické následující základní vlastnosti:

- každý nákladový druh je vždy nákladem *prvotním*, to znamená, že je zachycen a zaevidován hned při svém vstupu do podniku a jako náklad zde vystupuje poprvé;
- jsou to náklady *externí*, neboť vznikají spotřebou výrobků, prací nebo služeb nakupovaných od dodavatelů z vnějšího prostředí podniku;
- z hlediska možnosti jejich podrobnějšího rozčlenění se jedná o náklady *jednoduché*, u kterých nelze rozlišit jednodušší složky, ze kterých se tyto náklady skládají.⁴⁵

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že druhové členění nákladů poskytuje informace o spotřebě vstupních faktorů i o vztahu podniku k okolí. Představuje důležitý informační podklad pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů a jejich zajištěním od externích dodavatelů. Odpovídá na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik získat veškeré potřebné vstupy, aby byly vytvořeny náležité podmínky pro jeho ekonomickou činnost a zajištěna stabilita podniku. V druhovém členění nákladů se nerozlišuje bezprostřední účel a místo vynaložení ekonomických zdrojů. Vyjadřuje se zde pouze celková hodnota spotřebovaných vstupních činitelů bez udání příčiny jejich vynaložení. Chybějí zde dostatečné informace potřebné pro hodnocení hospodárnosti a pro zjištění odpovědnosti vnitropodnikových středisek za vynaložené prostředky.

Nezastupitelný význam má druhové členění nákladů z makroekonomického hlediska. Umožňuje sumarizaci údajů za různé nehomogenní celky, protože např. údaje o spotřebě

⁴⁵ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

materiálu, odpisech, mzdových nákladech, úrocích apod. mají ve všech objektech stejný charakter a jsou navzájem slučitelné za jednotlivé podniky i za celou ekonomiku. Toho se proto využívá právě na makroekonomické úrovni při zpracování hlavních makroekonomických ukazatelů.

Druhé členění nákladů je u nás i ve světě využíváno především při vykazování nákladů ve výkazu zisku a ztráty (výsledovka) a uplatňuje se ve finančním účetnictví, neboť umožňuje provádět srovnání nákladů s výnosy podniku a výpočet výsledku hospodaření. Struktura výkazu záměrně neposkytuje konkurenci žádné informace o faktorech ovlivňujících celkovou spotřebu nákladů. Při řízení na nižších vnitropodnikových úrovních, které je zaměřeno především na hodnocení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti výkonů je použití samostatného druhového členění nákladů pouze omezené a pro potřeby manažerského řízení nedostačující. Je ho proto nutno kombinovat s dalšími způsoby členění, která účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům a činnostem vyjadřují.⁴⁶

3. 5. 2 Účelové členění nákladů

Mezi nejvýznamnější úkoly manažerského účetnictví patří kontrola hospodárnosti a hodnocení přiměřenosti vynaložených nákladů. Cílem této kontroly je zjistit, zda v podniku dochází k úsporám nebo naopak k překračování stanoveného nákladového úkolu, s nímž se poměruje skutečná spotřeba. Aby bylo možno posoudit přiměřenost vzniklých nákladů, je nutné sledovat náklady *podle účelu*, tj. podle činností, které vyvolaly jejich vznik. Zároveň je účelové členění nákladů základem pro určení nákladového úkolu u takových nákladových položek, kde existuje účelový vztah mezi spotřebovaným vstupem a konkrétním výstupem. Tento účelový vztah je možno sledovat na různých úrovních (výrobní či obslužný proces, technologický stupeň, aktivita, operace). Obecnou zásadou v této oblasti je vymezit věcného nositele (výrobek, činnost, služba), který vznik nákladu vyvolává a zároveň určuje jeho hodnotu.⁴⁷

⁴⁶ K tomuto problému blíže HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. [7]

⁴⁷ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

V transformačním procesu, ve kterém dochází k přiřazování nákladů přesně vymezeným výkonům, se prolínají dvě linie průběhu nákladů:

1. linie výkonová – sleduje, jaký je vztah nákladů ke konkrétnímu výrobku, výkonu, službě;
2. linie odpovědnostní – sleduje náklady podle toho, v jakých organizačních útvarech uvnitř podniku vznikly a byly spotřebovány a který vnitropodnikový útvar nese za jejich výši zodpovědnost;
3. linie procesní – zaměřuje se na sledování nákladů procesů a dílčích aktivit probíhajících v rámci podnikatelského procesu.

ad 1) Linie výkonová

Podle toho, jaký je vztah nákladu k operaci, aktivitě nebo činnosti, rozlišujeme *náklady technologické* a *náklady na obsluhu a řízení výroby*.

Náklady technologické bezprostředně vyplývají z technologie použité v procesu transformace ekonomických zdrojů, jsou určitým technologickým postupem přímo vyvolány a mají s ním tedy přímou příčinnou souvislost. Tyto náklady vstupují do vyráběného produktu a stávají se jeho součástí. Příkladem technologického nákladu může být např. spotřeba základního materiálu, který tvoří podstatu výrobku, mzdy výrobních dělníků, kteří se podílejí na výrobě, dále odpisy speciálních strojů, palivo a energie spotřebovaná v procesu výroby.

Každý technologický proces vyžaduje vytvoření určitých podmínek, které umožňují jeho racionální průběh. Tyto podmínky jsou vytvářeny různými doplňujícími činnostmi, které vyvolávají vznik nákladů na zajištění, obsluhu a řízení výrobního procesu. Náklady na obsluhu a řízení výroby jsou vyvolány činnostmi a procesy, při kterých dochází k vytváření podmínek pro náležitý chod vlastní výroby. Nutně doprovázejí a doplňují technologický proces výroby. Při spotřebě těchto nákladů sice nedochází k výrobě finálních výkonů, ale jejich vynaložení je nutné k vytvoření a zajištění všech podmínek potřebných pro realizaci a bezproblémový průběh výrobního procesu. Tyto náklady bývají obvykle vynakládány společně s cílem zajistit výrobu více různých druhů produktů. Jako příklad nákladů na

obsahu a řízení výroby proto mohou být uvedeny např. náklady spojené se zásobováním, skladováním materiálu nebo odbytem hotových výrobků, opravy a údržba strojů a zařízení, seřizování strojů, vnitropodniková přeprava, náklady na řízení a správu podniku.

Toto obecné rozčlenění nákladů je výchozím momentem pro stanovení tzv. nákladového úkolu, který vyjadřuje předem stanovenou výši spotřeby nákladů. Průběh výroby nebo způsob provedení určitých operací je v podniku předem připraven v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby. Součástí této přípravy je i stanovení technicko-hospodářských norem, které vyjadřují úroveň výrobních podmínek a určují spotřebu té části nákladů, která bezprostředně souvisí s dílčím nebo finálním výkonem. Nákladový úkol se potom stanoví tak, že se příslušná norma (norma spotřeby materiálu, norma spotřeby času) ocení a vynásobí předem stanoveným počtem výkonů, které mají být ve sledovaném období provedeny.⁴⁸

Výše uvedený postup je možno aplikovat u takových technologických nákladů, které souvisejí nejenom s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s každou jednotkou dílčího výkonu. Tuto část technologických nákladů označujeme jako náklady jednicové zvyšující se přímo úměrně s množstvím vyrobené produkce. Výše nákladů na obsluhu a řízení výroby a té části technologických nákladů, které souvisejí pouze s technologickým procesem jako celkem (nikoli s jednotkou výkonu) – např. odpisy, spotřeba pomocného materiálu – neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Jejich nákladový úkol je stanoven obvykle formou limitů a normativů. Ty jsou platné pro určité časové období a předpokládaný objem výkonů, který má být v tomto období proveden. Skutečně vynaložené náklady se porovnávají s nákladovým úkolem jako celkem. Jejich kontrola se provádí obtížněji, než je tomu u nákladů jednicových. Tyto náklady se označují jako náklady režijní a nástrojem jejich řízení je souhrnný rozpočet sestavovaný na základě výše zmíněných limitů a normativů vždy pro určité časové období. Režijní náklady mají zásadně společný charakter. Co do své podstaty jsou to náklady na obsluhu a řízení výroby a kromě toho zahrnují i tu část technologických nákladů, které nelze jednoduše a hospodárně vyčíslit na konkrétní výrobek nebo výkon.

⁴⁸ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

ad) 2 Linie odpovědností

K efektivnímu řízení hospodárnosti vynaložených nákladů nestačí sledovat příčinný (účelový) vztah nákladu k jeho nositeli. Stejně důležité je vyjádřit přesně i vztah nákladu ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, ve kterém příslušný výkon (operace, aktivita, činnost) vznikl, přičemž pracovníci tohoto střediska nesou plnou odpovědnost za racionální vynaložení a zhodnocení každého ekonomického zdroje. Předpokladem sledování nákladů podle místa jejich vynaložení je rozčlenění podniku na jednotlivá odpovědnostní střediska v rámci vytvoření podnikové organizační a ekonomické struktury. Organizační struktura vymezuje ve věcné podobě oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti především vedoucích pracovníků jednotlivých vnitropodnikových útvarů (určuje, za co pracovník přesně zodpovídá a o čem je oprávněn rozhodovat). Na organizační strukturu bezprostředně navazuje struktura ekonomická, jejímž smyslem je vymezit podmínky pro zjišťování a posuzování hodnotových výsledků středisek uvnitř podniku. V podniku jsou jasně vymezeny oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti především vedoucích pracovníků, kteří vědí, o čem jsou oprávněni rozhodovat a za co odpovídají. Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky se v podniku obvykle rozlišuje šest typů odpovědnostních středisek: *nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové*.⁴⁹

Samotné rozčlenění nákladů *podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich spotřebu* je však pouze první etapou nutnou k zajištění efektivního odpovědnostního řízení nákladů. Na ni je třeba navázat propojením jednotlivých vnitropodnikových útvarů tak, aby mohly být sledovány kooperační vazby, které mezi nimi v rámci mezistřediskové kooperace vznikají, a zároveň určena odpovědnost za vzniklé hodnotové efekty, kterými mohou být např. dosažené úspory nákladů nebo jejich překračování. Týká se to takových střediskových výkonů, které nejsou prodávány externím odběratelům, ale zůstávají v podniku a jsou předmětem spotřeby určitého střediska. Předpokladem vytvoření vazeb mezi vnitropodnikovými útvary jsou:

- vymezení činnosti jednotlivých odpovědnostních středisek, aby bylo možno jednoznačně kvantifikovat jejich náklady;

⁴⁹ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

- identifikace dílčích výkonů, které jsou předmětem předávání jiným vnitropodnikovým útvarům;
- ocenění těchto výkonů pomocí vnitropodnikových (předacích) cen.

Náklady vstupující do odpovědnostního útvaru nesmějí být deformovány nehospodárnostmi, které vznikly v okolí útvaru. Proto se všechny vstupy oceňují předem stanovenými pevnými cenami a uplatňují se *vnitropodnikové ceny na vstupu*. Nehospodárnosti, které proniknou do daného útvaru vinou jiného střediska (např. dodávkou vadné součástky), se zpětně převádějí do nákladů příslušného odpovědnostního útvaru (viníka). Tak dochází k meziútvarovým převodům nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. Výkony odváděné daným útvarem se oceňují opět v předem stanovené výši a využívají se zde *vnitropodnikové ceny na výstupu*. Výši těchto nákladů, které jsou považovány za správné, je vyjádřena iniciativa útvaru povolená v rámci jeho delimitované rozhodovací pravomoci. Rozdíl mezi vnitropodnikovou cenou na vstupu a vnitropodnikovou cenou na výstupu představuje *vnitropodnikový výsledek útvaru* (úspora nebo překročení nákladů). Problematika zjišťování, vyhodnocování a řízení nákladů podle odpovědnosti patří k základním úkolům manažerského účetnictví.⁵⁰

Spojení mezi jednotlivými vnitropodnikovými středisky se realizuje díky vytvořeným vzájemným vazbám, jejichž nositeli jsou předávané a přejímané výkony. Náklady, které vznikají odebírajícímu (přejímajícímu) středisku, představují náklady interní. Jejich hodnota závisí na množství výkonů a na jejich vnitropodnikovém ocenění. Pro tyto náklady je charakteristické, že se jedná o náklady:

- *druhotné*, protože z hlediska podniku jako celku se projevují na vstupu již podruhé, poprvé vznikly ve středisku, které příslušný výkon vyprodukovalo;
- *složené*, neboť je možné analyzovat je z hlediska podniku na jednotlivé nákladové druhy, které byly při provedení tohoto druhotného výkonu spotřebovány. Z toho vyplývá, že náklady vznikající spotřebou ekonomických zdrojů pocházejících z vnějšího okolí podniku jsou náklady *externí* a *prvotní*, kdežto spotřeba zdrojů vytvořených uvnitř podniku představuje vždy náklady interní a druhotné.

⁵⁰ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [21]

ad 3) Linie procesní

Tento pohled na sledování nákladů je uplatňován zhruba v posledních 20 letech s cílem zdokonalit vnitropodnikové řízení. Umožňuje sledování nákladů jednotlivých procesů a dílčích aktivit, které probíhají uvnitř podniku ve vnitropodnikových útvarech. Sledování nákladů tímto způsobem je obvykle zdůvodňováno tím, že nejen vývoj nákladů, ale i modifikace výkonů jsou upravovány podle požadavků konkrétních zákazníků. Standardní výkon může být na přání zákazníka upraven. Tato změna vyvolá zákonitě náklady např. v důsledku změny ceny použitého materiálu. Vyžaduje však i zvýšené režijní náklady související s pořízením materiálu (průzkum trhu dodavatelů nového druhu materiálu, jednání s dodavateli, objednávka, zajištění malých dodávek materiálu na rozdíl od dodávek standardního materiálu určeného pro běžné výrobky). Další netypické režijní náklady mohou nabíhat v důsledku speciálního seřízení výrobního zařízení určeného na výrobu konkrétního požadovaného výrobku, nebo se může jednat o náklady vyvolané kontrolou kvality výrobku atd. Tyto náklady nebývají tradičními přístupy vůbec sledovány, protože jsou často obtížně kvantifikovatelné. Jelikož vznikají v průřezu celkového zajištění výkonu od pořízení materiálu až po jeho předání zákazníkovi, vyžaduje jejich sledování zcela nový specifický přístup.⁵¹

3. 5. 3 Kalkulační členění nákladů

Rozhodovací úlohy řešené v rámci manažerského účetnictví jsou zaměřeny i na jiné otázky, než je pouze hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů. V podnikatelské praxi je třeba často rozhodovat o tom, zda se podniku vyplatí určitý výrobek vyrábět či nikoli, zda zavést nebo zrušit výrobu určitého sortimentu apod. V těchto situacích je třeba mít k dispozici informace o skutečné výši spotřebovaných nákladů konkrétního výrobku. Při jejich vyčíslování vycházíme opět z příčinné souvislosti nákladů a jejich nositelů (finálních nebo dílčích výkonů), tedy z existence přesného účelu přiřazení nákladů ke konkrétnímu výkonu.⁵²

⁵¹ K tomuto problému blíže Ogerová, B. a Fibířová, J. [18]

⁵² K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

Kalkulační členění nákladů představuje uspořádání nákladů jak z hlediska příčinných vazeb k výstupům, tak především z hlediska početně-technických možností přiřazení nákladů ke konkrétním výkonům. Právě z tohoto pohledu je možno rozlišit dvě základní skupiny nákladů:⁵³

1. *náklady přímé* – jedná se o náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním druhem výrobku;
2. *náklady nepřímé* – jsou to náklady, které se neváží přímo k určitému druhu výkonu, ale zajišťují průběh celého podnikatelského procesu.

ad 1)

Mezi *náklady přímé* patří takové nákladové položky, které je možno jednoduchým způsobem zjistit a kvantifikovat ve vztahu ke konkrétnímu výkonu. Jsou to náklady vyčíslitelné na jednu kalkulační jednici přímo (*vydělením celkové hodnoty nákladu počtem vyrobených kusů*). Do této skupiny patří kromě typických přímých nákladů, jakými jsou spotřeba přímého materiálu a přímých mezd také náklady jednicové, které jsou vyvolány konkrétním druhem produkce a zároveň její jednotkou. Příkladem jednicového nákladu může být např. časová mzda řidiče nebo časové odpisy dopravního prostředku v případě, že kalkulační jednicí je 1 tkm přepravy, která je prováděna jedním typem automobilu. Z toho vyplývá, že přímý náklad nemusí mít vždy proporcionální charakter, ale může být nákladem povahy fixní (s jiným vztahem k objemu výkonů, než je tomu u položek jednicových nákladů). Ve všech těchto případech probíhá vyčíslení nákladů na jednu kalkulační jednici pomocí výše uvedeného jednoduchého matematického postupu.

ad 2)

Nepřímé náklady se neváží přímo k určitému druhu výkonu a jsou to náklady, které zajišťují průběh podnikatelského procesu v širších souvislostech. Patří sem většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisejí s konkrétním druhem výkonů). K příslušným výkonům jsou tyto náklady přiřazovány pomocí speciálních matematicko-technických postupů a jsou ke kalkulační jednici přiřazovány nepřímo (*použitím tzv. kalkulačních technik*). Mezi nejběžnější a v praxi nejčastěji používané kalkulační techniky patří

⁵³ K tomuto problému blíže HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. [7]

kalkulace dělením prostá (v homogenní výrobě), *kalkulace dělením s poměrovými čísly* (při výrobě více typů jednoho druhu výrobku) a *kalkulace přírážková* (v heterogenní výrobě).⁵⁴

3. 5. 4 Členění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu produkce

Toto členění představuje základ nákladových, kalkulačních a finančních propočtů. Vyjadřuje skutečnost, že existují rozličné typy nákladů, které reagují na změny v objemu vyráběné produkce různým způsobem.⁵⁵

Vztah mezi náklady a objemem produkce zachycují matematickou formou tzv. *nákladové funkce*. V manažerské praxi se používají krátkodobé nákladové funkce. Ty charakterizují průběh nákladů v krátkém časovém období, ve kterém lze měnit pouze některé výrobní činitele (spotřebované suroviny, množství vynakládané práce), zatímco ostatní vstupy zůstávají z krátkodobého hlediska beze změny (budovy). Objem produkce je proto limitován existující výrobní kapacitou, která je určována z krátkodobého hlediska právě neměnnými výrobními činiteli.

Při provádění analýzy závislosti nákladů na změnách objemu výkonů mají specifickou vypovídací schopnost následující kategorie nákladů⁵⁶:

- náklady celkové,
- náklady průměrné,
- náklady přírůstkové,
- náklady marginální.

Celkové náklady představují úhrnnou výši nákladů spotřebovaných na výrobu určitého objemu výkonů. Vyjadřují rozsah nákladů, které je třeba vynaložit, aby požadovaný objem produkce mohl být uskutečněn. Vystupují jako funkce objemu produkce x .

$$N = f(x) \quad (3.1)$$

⁵⁴ K tomuto problému blíže MACÍK, K. [17]

⁵⁵ K tomuto problému blíže HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. [9]

⁵⁶ K tomuto problému blíže SEDLÁČEK, J. [22]

Průměrné náklady představují podíl celkových nákladů, který připadá na jednotku výkonu při zhotovení určitého objemu produkce. Slouží k měření hospodárnosti dané aktivity. Při poklesu průměrných nákladů se hospodárnost zvyšuje, při jejich růstu hospodárnost klesá. Vypočítají se jako podíl celkových nákladů (N) a celkového množství produkce (x).

$$\text{Průměrné náklady } n = \frac{N}{x} \quad (3.2)$$

Přírůstkové náklady jsou náklady, které vyjadřují přírůstek celkových nákladů vyvolaný změnou objemu výkonů v určitém rozmezí. Jedná se o dodatečně vynaložené náklady, jejichž vklad byl nutný v důsledku zvýšení výkonů v určitém intervalu objemu produkce. *Celkové přírůstkové náklady* znamenají zvýšení celkových nákladů (ΔN), které nastane při růstu výkonů, ale hodnota tohoto zvýšení nákladů je platná jen pro konkrétní stanovený interval. Při jiné změně objemu výkonů, která neodpovídá tomuto rozmezí, dochází k dalším změnám celkových nákladů. Celkové přírůstkové náklady zjistíme jako rozdíl celkových nákladů (N_2) vynaložených na výrobu zvýšeného objemu produkce (x_2) a celkových nákladů původních (N_1), které byly spotřebovány před zvýšením objemu výroby při výrobě původního množství výkonů (x_1). Jestliže vyjádříme podíl celkových přírůstkových nákladů na jednotku přírůstku objemu produkce v daném rozmezí ($x_2 - x_1$), získáme ukazatel *průměrných (jednotkových) přírůstkových nákladů* (Δn). Údaj o přírůstkových nákladech má vysokou vypovídací schopnost. Informuje o vývoji hospodárnosti nákladů, pokud dochází ke změnám v objemu produkce a umožňuje zjistit, zda je eventuální další zvýšení výroby účelné. Jestliže jsou např. průměrné přírůstkové náklady při rostoucím objemu výroby vyšší než dosavadní průměrné náklady dosažené před zvýšením objemu produkce, bude se při růstu objemu výkonů hospodárnost vynaložených nákladů snižovat a vedení podniku by mělo zvážit, zda se zvýšení výroby skutečně vyplatí.

$$\text{Celkové přírůstkové náklady } \Delta N = N_2 - N_1 \quad (3.3)$$

$$\text{Průměrné přírůstkové náklady } \Delta n = \frac{\Delta N}{\Delta x} = \frac{N_2 - N_1}{x_2 - x_1} \quad (3.4)$$

kde: N_1náklady před zvýšením objemu produkce
 N_2náklady po zvýšení objemu produkce
 x_1objem produkce před zvýšením
 x_2objem produkce po zvýšení

Pokud bychom zjišťovali dodatečné (přírůstkové) náklady na výrobu jedné měřitelné jednotky produkce, o kterou by se zvýšilo dosud vyráběné množství, jednalo by se o tzv. *mezní (marginální, hraniční) náklady*. Jsou to náklady vyvolané přírůstkem produkce o jednu jednotku, přírůstkové náklady, které se vztahují k poslední navíc vyrobené jednotce produkce. Z matematického hlediska představují první derivaci nákladové funkce v určitém bodě.

$$n = \frac{dN}{dx} \quad (3.5)$$

Způsoby členění nákladů uvedené v předchozím textu jsou využívány řídicími pracovníky při řízení podnikatelského procesu, o jehož základních charakteristikách již bylo předem rozhodnuto. Všechna tato členění nákladů tedy plně vyhovují a postačují potřebám vedení podniku v rámci *nákladového účetnictví*, které se zabývá především otázkami týkajícími se minulosti, nebo porovnává skutečně dosažené výsledky s hodnotami předem stanovenými. Pro *manažerské účetnictví*, které se orientuje hlavně na informace důležité pro rozhodování o budoucích variantách podnikání, je rovněž velmi důležité sledovat, jak se vyvíjejí náklady podle jejich závislosti na objemu finálních a dílčích výkonů, ale v ještě *širších souvislostech*.

Jednotlivé typy nákladů – elementárních výrobních faktorů – se neliší pouze svými funkcemi v reprodukčním procesu, ale také způsobem, jakým jsou vynakládány. Některé zdroje se v průběhu uskutečňování určitého výkonu jednorázově spotřebovávají a musejí být vždy znovu v plném rozsahu v průběhu reprodukčního procesu obnovovány. Tento typ elementárních faktorů je označován jako *opakované faktory reprodukce*. Dochází k jejich jednorázové spotřebě a jejich vklady je nutné neustále a nepřetržitě obnovovat. Jedná se o elementární faktory, které *jsou libovolně technicky dělitelné*, a je proto možné je do každého procesu dodat pouze v takovém množství, které uskutečnění příslušného výkonu vyžaduje. Jiná skupina elementárních faktorů reprodukce se však nespotebovává jednorázově, ale do výrobního procesu se vkládá jen určitá část jejich potence. Takovéto

potenciální výrobní faktory se ve výrobním procesu využívají pouze tak, že se jen částečně čerpá z jejich kapacity. Kapacita je přitom určena buď delším časovým obdobím nebo určitým větším rozsahem možných výkonů. Existence potenciálních výrobních faktorů je dána tím, že *nejdou libovolně technicky dělitelné* na takové dílčí části, které by byly nutné k uskutečnění jednotlivého výkonu. Tyto vstupy se dodávají do reprodukčního procesu po ucelených blocích.⁵⁷

Do transformačního procesu vstupují elementární faktory jako vstupní veličiny v určité kombinaci, na druhé straně vystupují konečné výkony jako výstupní veličiny, které představují konečný cíl procesu. Mezi vstupními a výstupními jednotkami tohoto procesu existují zpětněvazební vztahy. Vytvoření konkrétních výkonů předpokládá vynaložení určitých elementárních výrobních faktorů v takové kombinaci, aby mohlo být dosaženo konkrétního stanoveného cíle. Na druhé straně vynaložení určitých elementárních výrobních faktorů a jejich vhodná kombinace může vést pouze k uskutečnění určitých druhů výkonů. Vztahy mezi konečnými výstupy podnikatelského procesu a vynaloženými vstupními faktory nejsou vždy bezprostřední, ale závisí na složitosti reprodukčního procesu a na charakteru technologie a organizace výroby.

Bezprostřední vztah mezi elementárními faktory vynaloženými na vstupu a finálními výkony se vytváří jen u omezené skupiny těchto faktorů. Jsou to takové faktory, které jsou bezprostředně vynakládány v technologickém procesu uskutečňování konkrétních výkonů. Jen omezená část nákladů je tedy bezprostředně spojena s konečnými výkony organizace. Značná část elementárních výrobních faktorů (kombinovaných určitým způsobem) nevstupuje do bezprostředního vztahu ke konečným výstupům. Vynakládají se jako předpoklad vytvoření finálních produktů, ale nikoli ve vlastním výrobním procesu, v němž tyto finální výkony vznikají. Realizace konečného produktu obvykle vyvolává i uskutečňování určitých výkonů pomocných. Také tyto vedlejší činnosti jsou spojeny s potřebou vynaložení potřebných vstupů. Ty je sice možno přiřazovat k těmto pomocným výkonům, ale jen obtížně lze provést jejich vyjádření ve vztahu k finálním výstupům. Kromě toho značná část elementárních výrobních faktorů se vynakládá na údržbu a opravy majetku, který vystupuje jako potenciální faktor. Tato spotřeba je rovněž spojena

⁵⁷ K tomuto problému blíže FIBÍROVÁ, J. et al. [3]

s finálními produkty jako s konečnou příčinou, ale k tomuto spojení dochází jen zprostředkovaně pomocí složitých vazeb.

Členění nákladů podle jejich závislosti na změnách objemu produkováných výkonů (finálních i dílčích) se začalo sledovat a zároveň systematicky využívat ve dvacátých letech 20. stol. v USA. Právě tato skutečnost bývá často označována za projev přerůstání nákladového účetnictví v manažerské, k němuž došlo v Evropě o několik desetiletí později. Úkolem manažerského účetnictví není totiž pouze odpovídat na otázky týkající se vývoje v minulosti, ale svou pozornost obrací především do budoucnosti. Velmi často musí řešit rozhodovací úlohy týkající se posuzování a výběru nejvhodnější alternativy budoucího vývoje podniku. S touto otázkou velice úzce souvisí posuzování závislosti nákladů na změnách objemu produkováných výkonů. Z tohoto hlediska lze rozlišovat dva základní typy výrobních činitelů:

1. náklady variabilní,
2. náklady fixní (potenciální, v určitém intervalu objemu produkce nebo při využití výrobní kapacity z krátkodobého hlediska neměnné).

ad 1) *Variabilní náklady* jsou takovou částí celkových nákladů, která se ve své absolutní výši mění v bezprostřední závislosti na množství vyrobených výkonů. Jsou charakteristické tím, že musejí být opakovaně vkládány na výrobu každé další jednotky produkce. Podle rytmu těchto vkladů rozlišujeme:

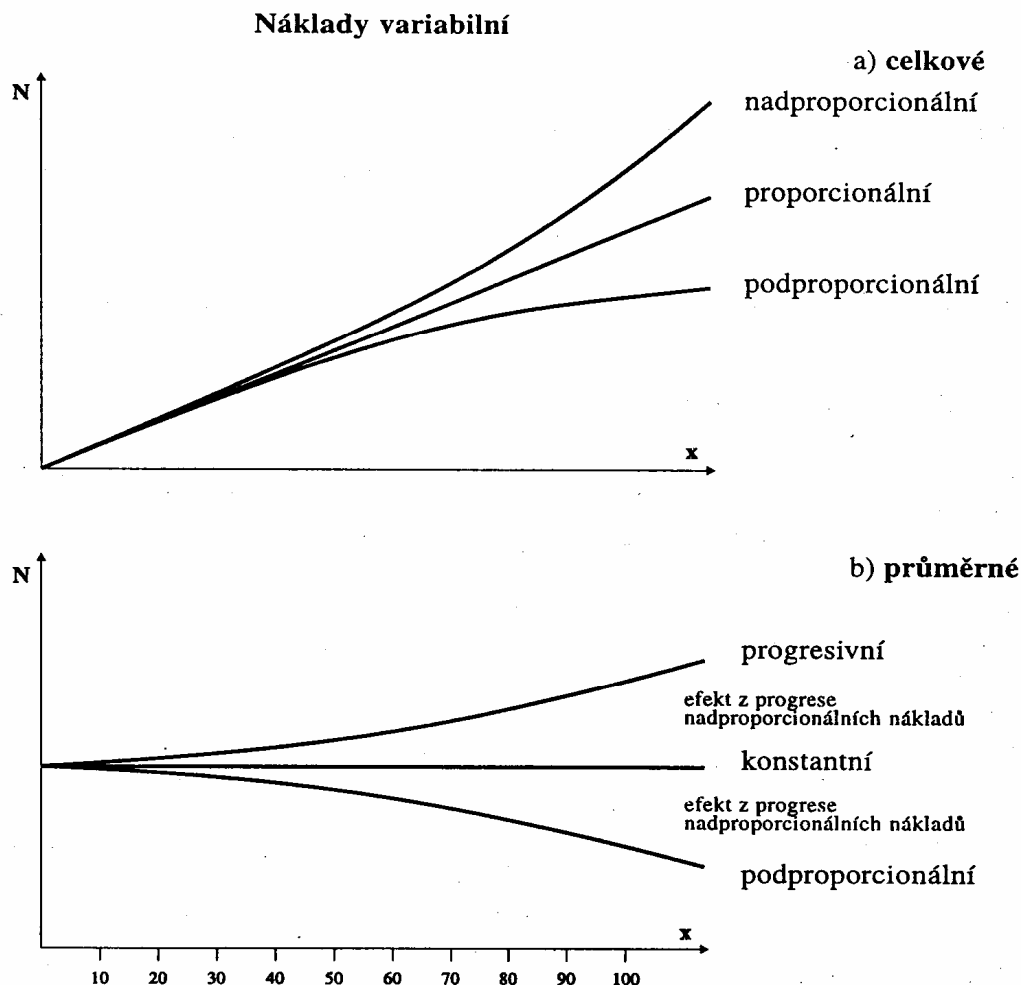
- a) *náklady proporcionální (lineární)* – mění se ve své celkové výši stejným tempem jako objem výroby, jsou vyvolané jednotkou výkonu, jejich celkový objem roste přímo úměrně s růstem objemu produkce. Při zvýšení objemu výroby o určitý počet jednotek je možno vložit právě tolik výrobních činitelů, kolik tento přírůstek výroby vyžaduje. Průměrné náklady jsou v celém intervalu zvýšení objemu produkce konstantní, přírůstkové náklady každé další vyrobené jednotky jsou stále stejně vysoké a hospodárnost zůstává na stejné úrovni. Příkladem proporcionálních nákladů jsou všechny náklady jednicové.

- b) *náklady nadproporcionální (progresivní)* – ve své celkové výši se mění v závislosti na změně objemu výroby rychlejším tempem, neboť při zvyšování objemu výkonů jsou přírůstkové náklady každé další vyrobené jednotky vždy vyšší. Průměrné náklady v rámci daného intervalu rostou a projevují se jako náklady progresivní. Hospodárnost v tomto případě klesá. Příkladem této kategorie variabilních nákladů mohou být mzdové náklady spotřebované při zajišťování výroby přesčasovou prací.
- c) *náklady podproporcionální (degresivní)* – ve své absolutní výši se tyto variabilní náklady se stoupajícím objemem výroby zvyšují, ale tempo jejich růstu je pomalejší než tempo růstu objemu produkce. Přírůstkové náklady každé další vyrobené jednotky postupně klesají. Průměrné náklady se v rámci sledovaného intervalu snižují a projevují se jako degresivní. Hospodárnost produkce se zvyšuje, neboť při rostoucím objemu výroby dochází k účinnějšímu využívání výrobních činitelů. Zdrojem degrese této části variabilních nákladů může být zavádění účinnějších technologií, zhromadňování výroby nebo snižování spotřeby energie.⁵⁸

Na obrázku č. 7 je znázorněn průběh jednotlivých typů variabilních nákladů (celkových i průměrných) v závislosti na objemu výkonů.

⁵⁸ K tomuto problému blíže MACÍK, K. [15]

Obr. č. 7: Závislost celkových a průměrných variabilních nákladů na objemu výkonů (x)



kde: x objem výroby
 N variabilní náklady

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2002. s. 69. ISBN 80-7261-062-7.

ad 2) *Fixní náklady* představují takovou část celkových nákladů, která zůstává při změnách v objemu výkonů v daném intervalu objemu produkce v určitém časovém intervalu ve své absolutní výši *neměnná*. Jedná se o tzv. kapacitní náklady vyvolané nutností zajistit podmínky pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Neměnnost těchto nákladů je však pouze relativní, neboť i fixní náklady je třeba z dlouhodobého hlediska za určitých podmínek změnit (v souvislosti s rozšiřováním výrobní kapacity, se změnou výrobního programu atd.). Absolutně fixní náklady jsou charakterizovány neměnností své výše

v delším časovém intervalu. V praxi tyto fixní náklady vlastně nemohou existovat, neboť z dlouhodobého hlediska ke změnám fixních nákladů z důvodu měnícího se rozsahu výrobních kapacit (jejich rozšiřování nebo snižování) dochází. Fixnost nákladů se projevuje pouze při určité kapacitě, v určitých mezích objemu výroby. Při překročení těchto mezí (při zvětšení kapacity) se i fixní náklady stávají variabilními. Tyto náklady se nazývají *náklady semivariabilní*.⁵⁹

Fixní náklady vznikají jako důsledek jednorázového vkladu nedělitelných výrobních činitelů, které umožňují uskutečnění rozdílného objemu výkonů v rámci určité kapacity. Označují se také jako potenciální výrobní činitele, neboť jejich technologická nedělitelnost neumožňuje vložit jen takový rozsah těchto vstupů, který by přesně odpovídal zamýšlenému objemu produkce. Příčinou vzniku fixních nákladů je existence nedělitelných výrobních činitelů.

Fixní náklady je možno z hlediska jejich ovlivnitelnosti rozdělit do dvou skupin fixních nákladů:

- Pro první skupinu fixních nákladů je charakteristické, že jsou často vynakládány ještě před zahájením výrobního procesu (v období, kdy je třeba vybudovat výrobní halu, postavit budovu, pořídit strojní zařízení apod.) v rámci realizace konkrétního přijatého investičního rozhodnutí. Jedná se o tzv. *umrtvené (utopené) fixní náklady*, pro něž je charakteristické, že jejich výši již nelze v následném průběhu podnikatelského procesu ovlivnit. Jedinou možností dosažení jejich snížení je realizovat opačně orientované investiční rozhodnutí (např. prodej majetku). Příkladem těchto nákladů jsou odpisy stálých aktiv. U těchto nákladů navíc platí, že výdaj nutný na pořízení příslušného druhu majetku a jeho zobrazení v nákladech je časově vzdáleno.
- Druhá skupina fixních nákladů vzniká rovněž ve spojitosti se zajištěním kapacitních podmínek pro bezproblémový chod podnikatelského procesu. Vznik a potřeba těchto nákladů však nejsou bezprostředně spojeny s konkrétním

⁵⁹ K tomuto problému blíže MACÍK, K. [16]

investičním rozhodnutím, ale s využitím již dříve vytvořené výrobní kapacity. Je proto možné tyto fixní náklady při snížení výrobní kapacity omezit. Jedná se o tzv. *vyhnutelné fixní náklady*, které jsou časově těsněji spojeny s výdaji potřebnými na jejich úhradu. Příkladem takových nákladů mohou být např. časové mzdy mistrů nebo náklady na osvětlení a vytápění výrobní haly.⁶⁰

Nejdůležitějším znakem obou skupin fixních nákladů je skutečnost, že při určité úrovni výrobní kapacity zůstávají tyto náklady stejně vysoké. To vede především k požadavku maximálního využití existující kapacity. Čím je totiž při určité kapacitě objem provedených výkonů větší, tím rychleji podíl fixních nákladů na jednotku výkonu klesá.

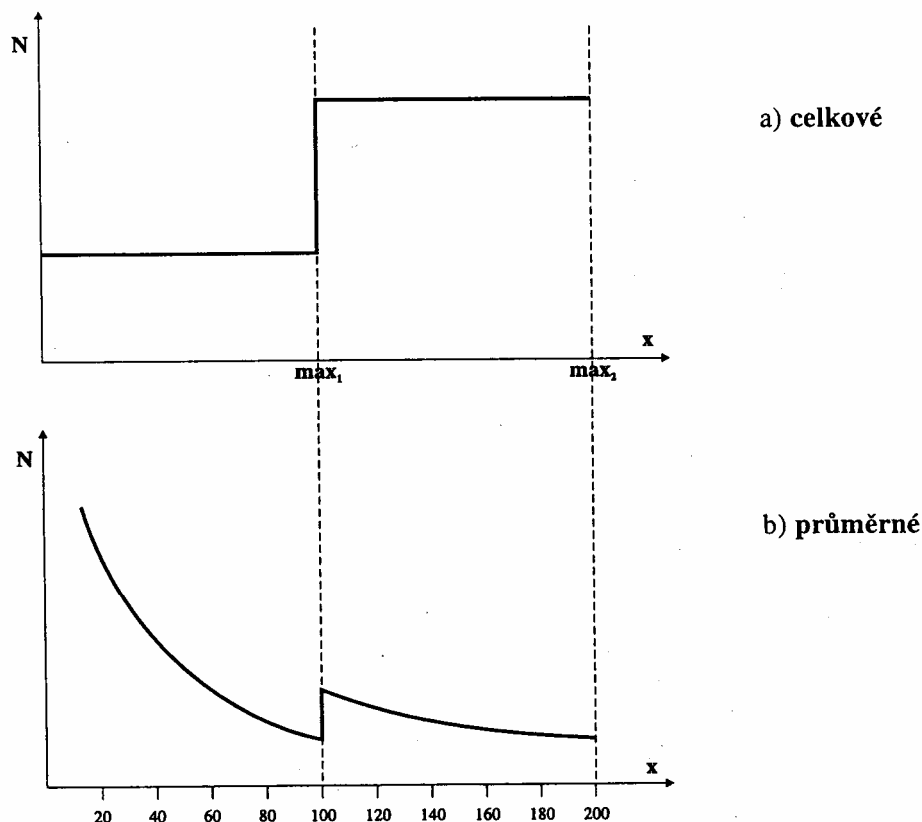
Kapacita výrobních zdrojů však není neomezená. Vždy existuje určitý objem produkce, který je možno při dané úrovni vstupních faktorů vyprodukovat. Pokud je požadovaný objem vyšší než tato hranice, je třeba po určitém čase kapacitu rozšířit. Je nutno jednorázově vložit další „ucelený blok“ umrtvených a vyhnutelných fixních nákladů, aby mohl reprodukční proces pokračovat na žádoucí úrovni. Fixní náklady se tedy mění v závislosti *na úrovni požadované výrobní kapacity a v závislosti na čase*. Při zkoumání průběhu relativních fixních nákladů na jednotku produkce je jisté, že k jejich poklesu dochází pouze v rozsahu, který odpovídá maximálnímu využití původní výrobní kapacity. V okamžiku, kdy dochází ke změně fixních nákladů se tento pokles jednotkových fixních nákladů zastavuje a dochází ke skoku nejen v absolutní výši fixních nákladů, ale i v podílu nákladů, které připadají na jednotku produkce.⁶¹

⁶⁰ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

⁶¹ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

Grafické znázornění celkových a průměrných fixních nákladů měnících se skokem je zobrazeno na obrázku č. 8.

Obr. č. 8: Celkové a průměrné fixní náklady měnící se skokem



kde: xobjem výroby
Nfixní náklady

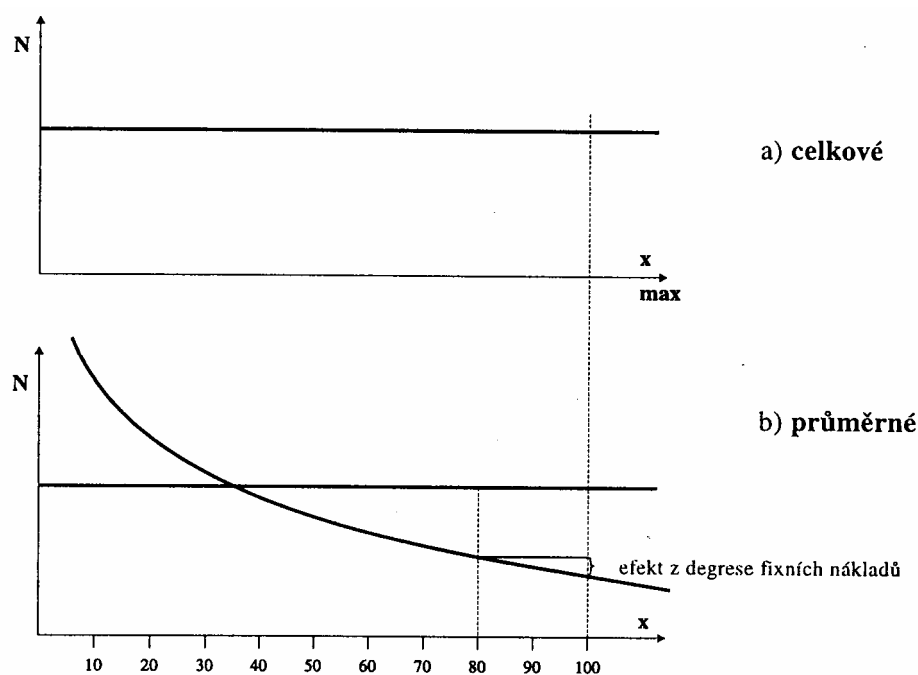
Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. s. 60. ISBN 80-7175-060-3.

Specifický charakter fixních nákladů má významné ekonomické důsledky. Celková výše vynaložených fixních nákladů musí být k dispozici ještě před uskutečněním první jednotky výkonu. Fixní náklady se tedy projevují již v bodě nulového objemu výroby. Při zvyšování objemu produkce v rámci dané kapacity nejsou další vklady fixních nákladů nutné a přírůstkové náklady jsou nulové.

Při změnách v objemu produkce se stejná výše celkových fixních nákladů rozkládá do různého počtu jednotek výkonů. Proto mají průměrné fixní náklady při zvyšujícím se objemu výkonů *degresivní charakter*. Klesají, neboť jejich celková neměnná výše se rozmělnuje do většího počtu vyrobených jednotek. Při klesajícím objemu produkce průměrné fixní náklady naopak porostou. Tento vliv na hospodárnost účinnostního typu se označuje jako *efekt z degrese fixních nákladů*. Postupné snižování průměrných fixních nákladů vlivem efektu z degrese bývá označováno jako relativní úspora nákladů. Je tomu tak proto, že dodatečně uskutečněný objem výkonů nevyžaduje žádné dodatečné vklady fixních nákladů a přírůstkové náklady jsou nulové.

Průběh celkových a průměrných fixních nákladů je zachycen na obrázku č. 9.

Obr. č. 9: Průběh celkových a průměrných fixních nákladů



kde: xobjem výroby
Nfixní náklady

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. s. 59. ISBN 80-7175-060-3.

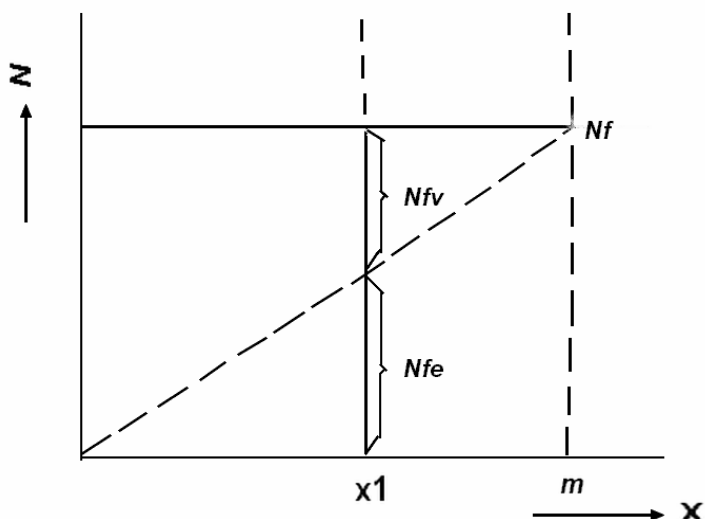
V teoretické rovině je možno z hlediska využití existující výrobní kapacity rozlišovat další kategorie fixních nákladů – využitě a volné fixní náklady.⁶²

Využitě (exploatované) fixní náklady představují takovou část fixních nákladů, která je naplněna skutečně vyrobeným objemem produkce.

Volné (nevyužitě) fixní náklady jsou částí spotřebovaných fixních nákladů, která není naplněna odpovídajícím objemem vyrobené produkce, ale mohla by být. Tyto náklady vytvářejí určitou využitelnou rezervu v kapacitě.

Vztah mezi využitými a volnými fixními náklady je graficky znázorněn na obrázku č. 10.

Obr. č. 10: Vztah mezi využitými a volnými fixními náklady



kde: x.....objem produkce

m..... maximální množství, které je možno při dané kapacitě vyrobit

x_1 určité vyrobené množství

N..... náklady

N_f fixní náklady

N_{fe} fixní náklady využitě

N_{fv} fixní náklady volné

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s SCHROLLI, R., BÁČA, J. a JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulační v průmyslu*. Praha: SNTL, 1990. s. 55. ISBN 80-03-00382-2.

⁶² K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

Z obrázku je zřejmé, že k úplnému využití fixních nákladů dochází v případě, kdy se skutečný objem výkonů shoduje s předpokládaným plným využitím výrobní kapacity fixních činitelů. Jestliže je však skutečný objem produkce nižší, než je množství výkonů, které umožňuje existující výrobní kapacita, dochází k neúplnému využití vložených fixních nákladů. To může následně vést k poklesu výsledku hospodaření podniku a k negativnímu ovlivnění efektivnosti podniku.

Rozdělení celkových fixních nákladů na jejich využitou a volnou část je ve skutečnosti pouze abstrakcí, protože celkové fixní náklady jsou nedělitelné a nelze je ze spotřeby na danou aktivitu nijak uvolnit. Do výrobního procesu je nutné vložit vždy celkové fixní náklady, které jsou spojené s celkovou výrobní pohotovostí fixních vstupů a ani volné fixní náklady nelze omezit z důvodu jejich nedělitelnosti. Přesto má tento ukazatel velkou vypovídací schopnost, neboť informuje o rezervách v produktivním využití potenciálních výrobních činitelů a o úrovni účinnosti formy hospodárnosti vynaložených nákladů. Pro řízení podniku z toho plyne důležitý závěr, že je nutné budovat pouze takové výrobní kapacity, které budou dostatečně a efektivně využívány.⁶³

3.5.5 Kombinace variabilních a fixních nákladů – smíšené náklady

Každý reprodukční proces se může uskutečnit pouze při spojení a účelové kombinaci obou zdrojů – opakovaných i potenciálních. Celkové náklady obsahují neoddělitelně neměnnou složku fixních nákladů vyvolaných spotřebou fixních vstupů a proměnlivou složku nákladů variabilních, vyvolaných variabilními vstupy. Matematické vyjádření nákladové funkce je následující:

$$N = NF + NV = F + v_j \times x \quad (3.6)$$

kde: N..... celkové náklady
 NF, F celkové fixní náklady
 NV..... celkové variabilní náklady
 v_j..... jednotkové variabilní náklady
 x..... objem produkce

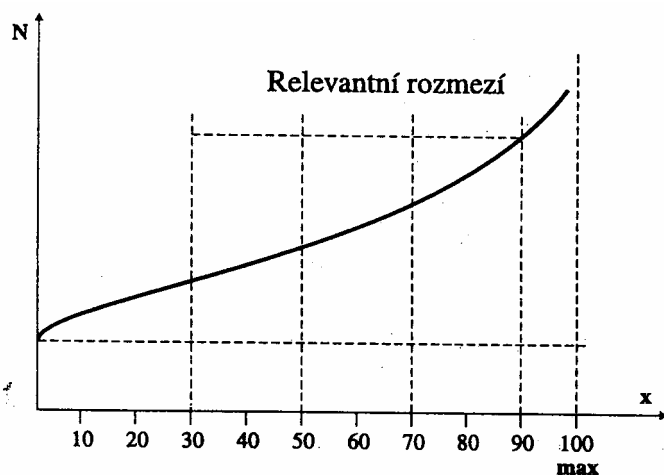
⁶³ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

Účelové spojení a vzájemné působení variabilní a fixní složky nákladů při uskutečňování určité aktivity se nazývá *smíšené náklady*. Jsou charakteristické tím, že jejich fixní složka působí již od nulového bodu objemu výroby a variabilní složka se k ní s rostoucím objemem přiřazuje. Smíšené náklady nepředstavují pouze formální sumaci fixních a variabilních nákladů, ale jejich společné vzájemné působení při uskutečňování určitého objemu výkonů.

Odvození nákladové funkce bývá v praxi velmi obtížné. V reálných procesech se obvykle objemy výkonů pohybují v určitých mezích, proto stačí vyjádřit jejich průběh za určité *relevantní rozmezí*. Při tomto zjednodušení lze potom předpokládat, že variabilní náklady v tomto relevantním rozmezí budou mít proporcionální charakter.⁶⁴

Průběh smíšených nákladů zjednodušený na jednotlivá relevantní rozmezí je znázorněn na obrázku č. 11.

Obr. č. 11: Smíšené náklady



kde: xobjem výroby
Nnáklady

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. s. 62. ISBN 80-7175-060-3.

⁶⁴ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [12]

3. 5. 6 Aplikace informací o variabilních a fixních nákladech v praxi

Informace o podstatě variabilních a fixních nákladů, o závislosti na změnách v objemu produkce a především závěry z toho plynoucí ovlivnily výrazně úroveň vnitropodnikového řízení. Oddělené sledování a řízení variabilních a fixních nákladů umožňuje zkvalitňovat proces hodnotového řízení ve všech oblastech podnikatelské činnosti a napomáhat zvyšování efektivnosti podniku. Vymezení a kvantifikace variabilních a fixních nákladů je základem řady progresivních postupů a metod, které jsou využívány např. při tvorbě podnikových plánů, při kalkulování nákladů výkonů (tvoří základ tzv. dynamické kalkulace a kalkulace variabilních nákladů) nebo při sestavování rozpočtů režijních nákladů.⁶⁵

Nejširší uplatnění nachází toto členění nákladů při řešení rozhodovacích úloh týkajících se optimalizace sortimentu vyráběných a prodávaných výkonů. Většina těchto úloh je založena na úvahách o tom, jak změna v objemu a sortimentu produkce ovlivní výši nákladů, výnosů a zisku a odvíjí se od analýzy bodu zvratu, jakožto objemu prodaných výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady.

Problematika fixních nákladů, jejich kontroly a návratnosti je velmi rozsáhlá a je hlouběji propracována v 5. kapitole disertační práce jako součást analýzy kalkulace variabilních nákladů (Variable Costing).

3. 5. 7 Ostatní členění nákladů

Z dalších členění nákladů, která tvoří informační základ pro rozhodování o možných variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu, je třeba zmínit rovněž *relevantní* a *irelevantní náklady*. Oba tyto typy nákladů představují nikoli skutečné, ale *odhadované* náklady zvažovaných variant řešení a je třeba brát je při jednání o konkrétním rozhodnutí

⁶⁵ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [13]

v úvahu. Navzájem se tyto náklady liší tím, zda budou či nebudou uskutečněnou variantou ovlivněny.⁶⁶

Relevantní náklady jsou z hlediska daného rozhodování velmi důležité, protože při uskutečňování různých variant rozhodnutí managementu bude docházet k jejich změně (při použití různých variant řešení budou různé). Jsou to přímé nebo variabilní náklady, které mají pro dané rozhodování určitý význam, neboť se budou v důsledku přijetí konkrétního rozhodnutí managementu měnit. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv. *rozdílové náklady*, které představují rozdíl mezi náklady před uvažovanou změnou a náklady po realizaci změny.

Irelevantní náklady pro dané rozhodování důležité nejsou, neboť dané rozhodnutí se jich nedotkne. Pokud by byla zvolena jakákoli varianta, irrelevantní náklady se nebudou měnit. Jedná se obvykle o fixní (umrtvené) náklady. Výběr konkrétní alternativy ovlivní pouze náklady relevantní. Irelevantní náklady nejsou při některých nákladových propočtech podstatné, ale při posuzování celkových nákladů uvažovaných alternativ je nutné brát je v úvahu.

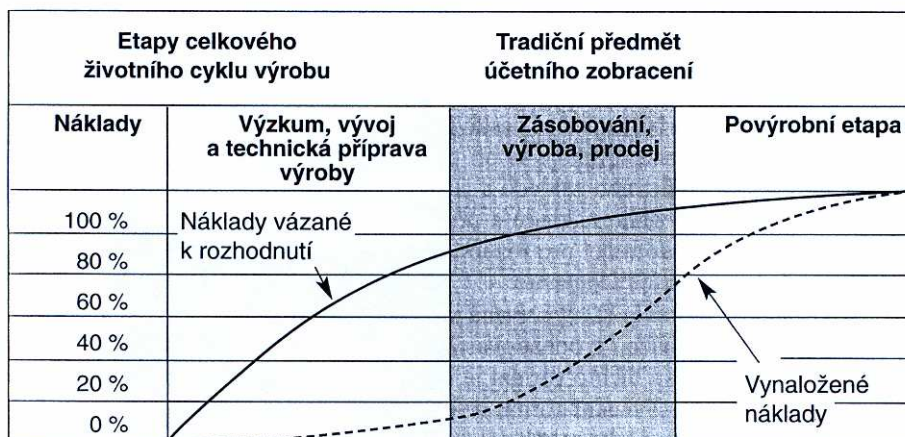
Velmi významnou a zvláště ve strategickém rozhodování stále častěji využívanou kategorií nákladů jsou tzv. *náklady vázané k rozhodnutí*. Jedná se o náklady, které sice vzniknou v budoucnosti, ale jejich výše je dána rozhodnutím přijatým v současnosti. Náklady vázané k rozhodnutí představují až 85 – 90% celkových nákladů, které jsou vynaloženy v souvislosti s produktem za celou dobu jeho životnosti. Lze proto říci, že o 85 – 90% nákladů na výrobek za celou dobu jeho životnosti se rozhoduje již v předvýrobních etapách (výzkum, vývoj, konstrukční příprava výrobku). Navíc je dokázáno, že pokud jsou „.....náklady ve fázích vývoje a přípravy výrobků vynaloženy efektivně, mohou se osmi až desetinásobně reprodukovat za dobu životnosti produktu.“⁶⁷

Vzájemný vztah nákladů vázaných k rozhodnutí a nákladů skutečně vynaložených v průběhu celého životního cyklu výrobku ukazuje obrázek č. 12.

⁶⁶ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

⁶⁷ KRÁL, B. et al.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006. s. 87. ISBN 80-7261-141-0.

Obr. č 12: Vzájemný vztah nákladů vázaných k rozhodnutí a nákladů vynaložených



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2006. s. 87. ISBN 80-7261-141-0.

Z obrázku vyplývá, že „klasický přístup“ spočívající hlavně ve sledování nákladů spojených s výrobou (*vynaložené náklady*) značně opomíjí význam předvýrobních etap. Náklady vynaložené v této fázi se jeví jako zanedbatelné, což rovněž svědčí o tom, že předvýrobní fáze životního cyklu výrobku je považována za málo důležitou. Jak však potvrzuje praxe, skutečnost je opačná. Největší přínos kategorie „náklady vázané k rozhodnutí“ spočívá v tom, že zatímco tradiční metody řízení hospodárnosti se zaměřují výhradně na náklady spotřebované až ve fázi výroby (a tam je prostor pro jejich ovlivňování již poměrně malý), tak zde je dána možnost ovlivnit budoucí výrobní náklady ještě před zahájením výrobního procesu, tj. v předvýrobních etapách. Předvýrobní etapy samy o sobě jsou sice nákladově náročnější, ale v procesu výroby již k výraznému navyšování nákladů nedochází, to znamená, že náklady spojené s výrobou nejsou tak vysoké. Tento přístup k řízení nákladů je podle mého názoru velmi perspektivní, neboť může výrazně přispět k nemalým úsporám nákladů spotřebovaných v samotném procesu výroby a tím i ke zvyšování efektivnosti podniku.

3. 6 Návratnost nákladů a bod zvratu

Vytváření konkrétního množství produkce je vždy spojeno se spotřebou nákladů. Jednotlivé realizované výkony tedy na jedné straně vyvolávají náklady a zároveň jsou tytéž výkony nositeli určitého ekonomického prospěchu, který se projevuje nejčastěji ve formě

výnosů. Z těchto výnosů je v první řadě třeba uhradit vynaložené náklady a teprve přebytek výnosů nad náklady přináší určité zhodnocení v podobě zisku.⁶⁸

Z odlišné podstaty variabilních a fixních nákladů vyplývá *rozdílný způsob jejich návratnosti*. U *variabilních nákladů*, které jsou bezprostředně spojeny s každou vyrobenou a prodanou jednotkou produkce, je při prodeji každé této jednotky (za předpokladu, že jednotková cena je větší než náklady) jejich návratnost zajištěna vždy. Při prodeji všech výrobků jsou tedy celkové variabilní náklady tržbami postupně uhrazovány.

Návratnost *fixních nákladů* je odlišná proto, že příčinou jejich vzniku není každá jednotlivá jednotka produkce, ale průběh času. Fixní náklady jsou vynakládány jednorázově v ucelených blocích a zajišťují podmínky pro výrobu a prodej výkonů jako celku. Nejsou vyčíslitelné na konkrétní jednotku výkonu, ale jsou společné všem výkonům. Úroveň, jakou jednotlivé výkony přispívají k jejich reprodukci, vyplývá z rozdílu mezi jejich cenou a jednotkovými variabilními náklady. Návratnost celkových vynaložených fixních nákladů je proto zajištěna až určitým množstvím vyrobených a prodaných výkonů. Výši, s jakou každý jednotlivý výrobek přispívá na úhradu vynaložených fixních nákladů, nemůžeme určit přesně, protože nevíme, kolik fixních nákladů připadá na výrobu jednoho kusu. Každý výrobek tedy při své realizaci na trhu přispěje k úhradě celkových vynaložených fixních nákladů pouze určitou částí, kterou můžeme vyjádřit jako rozdíl mezi jednotkovou cenou (c_j) a jednotkovými variabilními náklady (v_j), neboť tyto hodnoty u každého jednotlivého výrobku známe. Rozdíl ($c_j - v_j$) se nazývá *příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, (krycí příspěvek, hrubá marže)*.⁶⁹

V okamžiku, kdy je vyrobeno a prodáno tolik výrobků, že součet všech jednotlivých příspěvků na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku pokryje celkové vynaložené fixní náklady, vzniká *bod zvratu*⁷⁰.

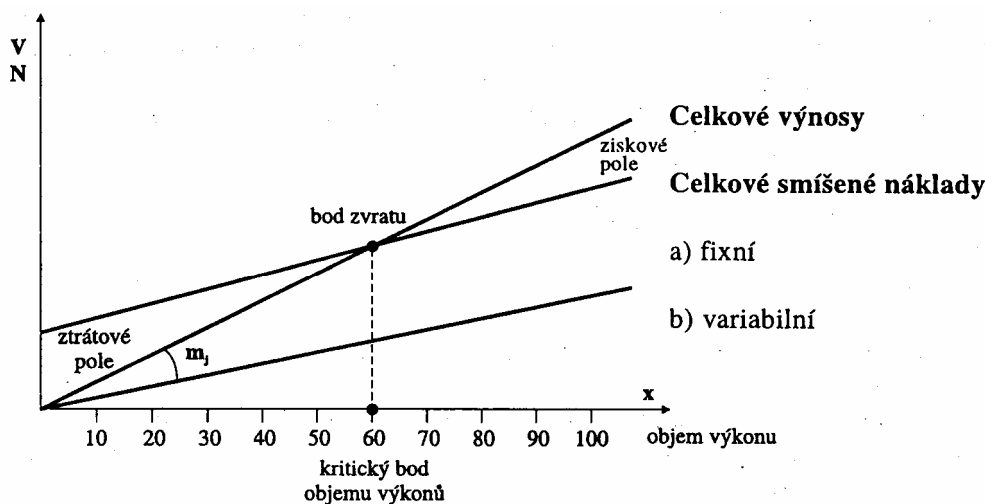
⁶⁸ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [12]

⁶⁹ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [12]

⁷⁰ V odborné literatuře bývá označován rovněž jako *kritický bod rentability, bod krytí nákladů, bod zisku, mrtvý bod, nulový bod*, angl. *Break even point*.

Krycí příspěvek je určen především na postupnou úhradu fixních nákladů. Teprve po ní může vznikat zisk. Tyto vztahy jsou znázorněny na obrázku č. 13.

Obr. č. 13: Návratnost smíšených nákladů a bod zvratu

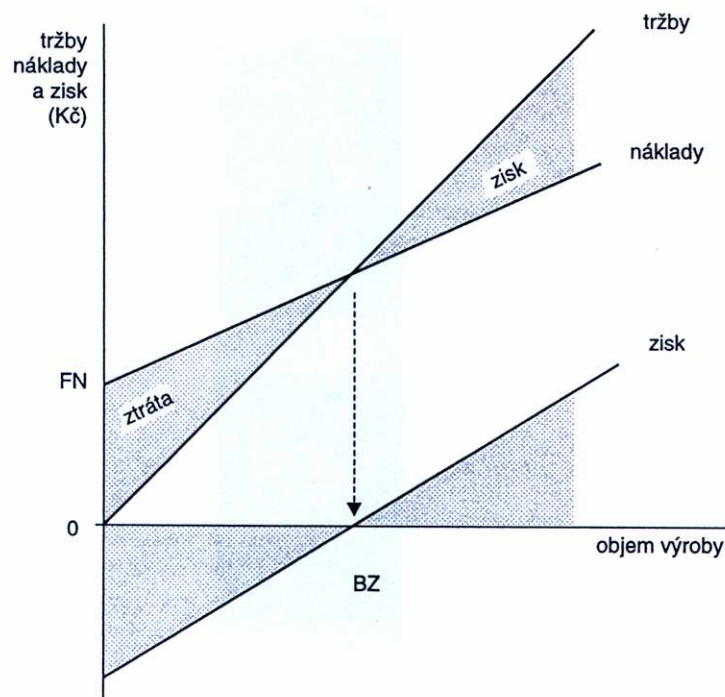


Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s KRÁL, B. et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997. s. 63. ISBN 80-7175-060-3.

Z výše uvedeného obrázku je zřejmé, že plná úhrada všech nákladů bude zajištěna v okamžiku, kdy součet všech realizovaných jednotkových marží dosáhne úrovně jednorázově vynaložených fixních nákladů. Tato situace nastane právě v okamžiku, který je označován jako *bod zvratu* (BZ). Při nižším objemu vyrobených a prodaných výkonů nestačí ještě celková marže pokrýt vynaložené fixní náklady a podnik dosahuje ztrátu. Při vyšším objemu prodaných jednotek než představuje bod zvratu již celková marže uhrazuje celkové fixní náklady a navíc zůstává přebytek v podobě zisku. Bod zvratu představuje právě takový objem vyrobené a prodané produkce, při kterém jsou tržbami uhrazeny veškeré vynaložené náklady, takže už nevzniká ztráta, ale ještě nevzniká zisk. Analýza bodu zvratu založená na odděleném sledování variabilních a fixních nákladů představuje základ kalkulace variabilních nákladů.

Vztahy mezi základními ekonomickými veličinami podniku – náklady, tržbami, ziskem a objemem produkce znázorňuje *lineární model* na následujícím obrázku č. 14.

Obr. č. 14: Lineární model nákladů, výnosů z prodeje a zisku



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s SYNEK, M. et al. *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2000. s.132. ISBN 80-247-9069-6.

Z uvedeného grafu je zřejmé, že při nulovém objemu výroby a při nulovém prodeji se tržby rovnají nule, proto polopřímka tržeb prochází počátkem. Polopřímka znázorňující celkové náklady protíná osu y v bodě, který vyjadřuje úroveň spotřebovaných fixních nákladů. Při nulovém objemu výroby vzniká ztráta ve výši fixních nákladů, která se s rostoucím objemem výroby zmenšuje a při určitém objemu výroby (v bodu zvratu) tato ztráta zaniká. Při dalším zvyšování objemu produkce začne vznikat zisk. Bodu zvratu je tedy dosaženo v okamžiku, kdy se cena rovná průměrným nákladům (součtu fixních nákladů připadajících na jednotku produkce a variabilních nákladů na jednotku produkce). Rozdíl mezi cenou výrobku a jeho variabilními náklady představuje příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (krycí příspěvek, marži). Bodu zvratu je dosaženo, jestliže se tento krycí příspěvek každého výrobku rovná fixním nákladům připadajícím na jednotku produkce. Zisku může být dosaženo teprve tehdy, jestliže celkový příspěvek na úhradu (celková marže všech výrobků) pokryje celkové vynaložené fixní náklady. Celková marže (na rozdíl od zisku) se proporcionálně zvyšuje v závislosti na objemu prodaných

výkonů. Z hodnoty celkové marže podniku $x \times (c_j - v_j)$ se nejprve uhradí (odečtou) spotřebované fixní náklady a získaný rozdíl představuje zisk.⁷¹

3. 6. 1 Využití lineárního modelu v praxi

Celkové náklady lze vyjádřit jako:

$$\text{CN} = \text{VN} + \text{FN} \rightarrow \text{CN} = (v_j \times x) + \text{FN} \quad (3.7)$$

Kvantifikaci celkového zisku je možno vyjádřit různými formami:

$$Z = \text{CV} - \text{VN} - \text{FN} \quad (3.8)$$

$$Z = (c_j \times x) - (v_j \times x) - \text{FN} \quad (3.9)$$

$$Z = (m_j \times x) - \text{FN} \quad (3.10)$$

kde: CN..... celkové náklady
 CV..... celkové výnosy (tržby)
 VN..... celkové variabilní náklady
 FN..... fixní náklady
 Z..... zisk (celkový)
 x..... objem produkce
 v_jjednotkové variabilní náklady
 c_jjednotková cena
 m_jjednotková marže

Uvedený způsob vyjádření vývoje nákladů a zisku založený na odlišení variabilních a fixních nákladů (lineární model) se využívá hlavně při *plánování zisku* a při *hledání optimálních variant činnosti podniku* s homogenní výrobou⁷². Základní rovnici vývoje zisku $Z = (c_j \times x) - (v_j \times x) - \text{FN}$ lze využít nejen pro kvantifikaci samotného zisku, ale i při řešení úloh zaměřených na vyčíslení hodnoty některé proměnné z rovnice. Jedná se především o úlohy související se stanovením:

⁷¹ K tomuto problému blíže FIBÍROVÁ, J. et al. [4], SYNEK, M. et al. [22]

⁷² Podnik s homogenními výkony je spíše teoretickou abstrakcí, která umožňuje srozumitelně vysvětlit základní vztahy mezi náklady, výnosy a ziskem pomocí lineárního modelu. S homogenními výkony se lze v praxi setkat nejčastěji u zpracovatelů surovin nebo v podnicích, které dodávají součásti dalšímu výrobcí (např. v automobilovém průmyslu). Při zobrazení vývoje nákladů, výnosů a zisku u nehomogenní (heterogenní) produkce vyčísluje lineární model jednotkové variabilní náklady jako náklady na jednu korunu výnosů, nikoli na jednu jednotku výkonu v naturálních jednotkách jako u homogenního produktu. K tomuto problému blíže FIBÍROVÁ, J. et al. [4]

1. bodu zvratu a požadované hodnoty zisku,
2. maximální výše fixních nákladů při daném objemu výkonů,
3. minimální ceny produktu,
4. maximální výše jednotkových variabilních nákladů výkonu.⁷³

Všechny tyto úlohy a jejich řešení vyplývají z rozdílného způsobu návratnosti variabilních a fixních nákladů. Variabilní náklady výkonu jsou vyvolány konkrétním výkonem a měly by proto být uhrazeny z ceny každé prodané jednotky výkonu. Fixní náklady jsou vynaloženy v určité výši v daném období a každá jednotka prodaného výkonu pouze přispívá k jejich úhradě hodnotou své marže.

ad 1) Stanovení bodu zvratu

Pomocí bodu zvratu lze stanovit minimální rozsah činnosti nezbytný *k úhradě celkových nákladů*, případně minimální rozsah činnosti, který je nutný *k dosažení požadovaného zisku*.

Výpočet bodu zvratu lze odvodit z jeho základní definice (je to takový objem produkce x , při kterém se celkové náklady rovnají celkovým výnosům z prodeje).

$$CN = CV \quad (3.11)$$

$$v_j \times x + FN = c_j \times x$$

$$FN = (c_j \times x) - (v_j \times x)$$

$$x = \frac{FN}{c_j - v_j} \quad (3.12)$$

Pokud bude objem produkce vyšší než bod zvratu, bude mít podnik zajištěn zisk (viz obr. 13, 14).

Při výpočtu objemu výkonů, který zajistí *požadovaný zisk* (Z_p), je třeba, aby dosažená marže pokryla nejen vynaložené fixní náklady, ale i požadovaný zisk. Vzorec má potom následující podobu:

$$CN + Z_p = CV \quad (3.13)$$

$$v_j \times x + FN + Z_p = c_j \times x$$

$$FN + Z_p = x \times (c_j - v_j)$$

⁷³ K tomuto problému blíže FIBÍROVÁ, J. et al. [4]

$$x = \frac{FN + Z_p}{c_j - v_j} \quad (3.14)$$

ad 2) Stanovení maximální výše fixních nákladů

Lineární model lze využít i při výpočtu podnikem ovlivnitelných fixních nákladů. V této souvislosti řešíme otázku: „Jaká může být maximální výše fixních nákladů, aby při předpokládaném objemu výkonů (x_p) dosáhl podnik požadovaného zisku (Z_p)?“⁷⁴ Zde je třeba vycházet z rozdělení celkových fixních nákladů na fixní náklady ovlivnitelné a na fixní náklady neovlivnitelné⁷⁵. Výpočet se pak týká pouze ovlivnitelných fixních nákladů. Výši ovlivnitelných fixních nákladů, které může podnik vynaložit, se zjistí výpočtem vycházejícím z rovnice zisku:

$$Z_p = x_p \times (c_j - v_j) - FN_{\text{ovliv.}} - FN_{\text{neovliv.}} \quad (3.15)$$

$$FN_{\text{ovliv.}} = x_p \times (c_j - v_j) - FN_{\text{neovliv.}} - Z_p \quad (3.16)$$

ad 3) Stanovení minimální prodejní ceny produktu

Lineární model se využívá rovněž pro stanovení dolní hranice prodejní ceny výrobku. Aby byla hodnota marže kladná, neměla by cena krátkodobě klesnout pod úroveň jednotkových variabilních nákladů. Z této úvahy vycházíme i při kvantifikaci minimální prodejní ceny produktu, kterou by měl podnik požadovat, aby při předpokládaném objemu výkonů dosáhl požadovaného zisku.

Při výpočtu spodní hranice prodejní ceny produktu, která zajistí požadovaný zisk, vyjdeme opět z rovnice zisku:

$$Z_p = x_p \times (c_j - v_j) - FN$$

$$Z_p = (c_j \times x_p) - (v_j \times x_p) - FN$$

$$c_j \times x_p = Z_p + (v_j \times x_p) + FN$$

⁷⁴ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi, 2007. s. 171. ISBN 978-80-7357-299-0.

⁷⁵ Vedení podniku může rozhodovat o některých fixních položkách, jakými jsou např. náklady na reklamu a propagaci, na výzkum a vývoj. Tyto náklady může vedení podniku svými rozhodnutími ovlivnit, nebo může dokonce zabránit jejich vzniku. Jiné fixní náklady jako např. časové odpisy nebo splátky nájemného představují náklady vyplývající z užívání aktiv. Tyto náklady jsou ovlivnitelné jen velmi těžko, pokud se podnik nechce svých aktiv vzdát. Spotřeba jiných nákladových položek je zase závislá na ročním období (osvětlení, vytápění výrobních prostor).

$$c_j = \frac{Z_p + v_j x_p + FN}{x_p}$$

$$c_j = v_j + \frac{FN + Z_p}{x_p} \quad (3.18)$$

ad 4) Stanovení maximální výše jednotkových variabilních nákladů výkonu

Lineární model lze využít i při výpočtu maximální výše variabilních nákladů na jednotku produkce, kterou může podnik vynaložit, aby dosáhl požadovaného zisku při předpokládaném objemu výkonů a spotřebované výši fixních nákladů.

Maximální variabilní náklady na jednotku (v_{\max}), které při plánovaném objemu výkonů zajistí požadovaný zisk, zjistíme následujícím výpočtem (vyjdeme opět z rovnice zisku):

$$Z_p = (c_j \times x_p) - (v_j \times x_p) - FN$$

$$v_j \times x_p = (c_j \times x_p) - FN - Z_p$$

$$v_j = \frac{c_j x_p - FN - Z_p}{x_p} = \frac{c_j x_p}{x_p} - \frac{FN + Z_p}{x_p}$$

$$v_j = c_j - \frac{FN + Z_p}{x_p} \quad (3.19)$$

Shrnutí

Cílem této kapitoly je vymezení základních pojmů, s nimiž pracuje manažerské účetnictví a zároveň je provedena jejich podrobná charakteristika. Důraz je kladen především na důkladnou analýzu pojmu „náklady“, který je nejdůležitější kategorií manažerského účetnictví. Náklady jsou zároveň jedním z nejvýznamnějších faktorů ovlivňujících efektivnost podnikatelské činnosti ekonomických subjektů, proto by jejich řízení v podniku měla být vždy věnována náležitá pozornost. Podmínkou však je, aby pracovníci odpovědní za řízení nákladů byli dostatečně připraveni po teoretické stránce, dokázali se v této problematice správně orientovat a byli schopni své znalosti aplikovat v praxi.

Nejdůležitějším rysem, který odlišuje manažerské účetnictví od účetnictví finančního, je rozdílný pohled těchto dvou účetních subsystémů na náklady vůbec. Manažeři při řízení podniku vyžadují mnohem širší rozsah informací o ekonomických zdrojích spotřebovaných jednak v procesech, o jejichž základních parametrech již bylo předem rozhodnuto, ale i všude tam, kde se uvažuje a rozhoduje o variantách budoucího vývoje. Tato odlišnost vede k tomu, že pojem nákladů je v obou účetních subsystémech vymezen z hlediska věcného, časového i hodnotového rozdílně. Manažerské účetnictví na rozdíl od účetnictví finančního pracuje s náklady jako s hodnotově vyjádřenou a účelně vynaloženou spotřebou ekonomických zdrojů podniku, která navíc účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Smyslem vynaložení nákladů je zároveň jejich zhodnocení během reprodukčního procesu, k němuž dojde v případě, že vyprodukovaný výstup (ekonomický prospěch) má větší hodnotu, než jakou měl vynaložený vstup (tzv. synergický efekt).

Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným výstupem je možno následně odvodit některá důležitá kritéria. Ta vypovídají o míře racionálnosti činností, při nichž vznikají v rámci uskutečňování různých vnitropodnikových aktivit a procesů konkrétní výkony. Jedná se především o *hospodárnost, ekonomickou účinnost a efektivnost* podnikatelské činnosti.

Podle způsobu vyjádření a ocenění nákladů v účetnictví se rozlišuje finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Finanční účetnictví vychází z finančního pojetí nákladů, které zdůrazňuje především množství vynaložených peněz. Při vyjádření a ocenění nákladů v manažerském účetnictví se vychází hlavně z jejich hodnotového a ekonomického pojetí. Důsledkem toho je, že v manažerském účetním subsystému jsou náklady obvykle vyjádřeny v jiném rozsahu, než je tomu v účetnictví finančním.

Náklady podniku představují velmi složitý nestejnorodý celek skládající se z různých nehomogenních složek. Tyto složky se navzájem liší svými vlastnostmi i svým uplatněním v transformačním procesu. V rámci komplexní analýzy nákladů je proto v této části práce provedena rovněž *klasifikace nákladů z různých hledisek*. Tato

klasifikace zdůrazňuje vždy určitou vlastnost daného nákladu (skupiny nákladových položek) a umožňuje uspořádat náklady do jednotlivých logických celků. Toto uspořádání nákladů slouží následně jako nepostradatelná informační základna používaná ve vlastním procesu řízení nákladů i při řešení různých problémů, se kterými se ve své praxi podnikový management setkává. Úroveň řízení nákladů a přístupy k řešení konkrétních typů rozhodovacích úloh by vždy měly důsledně vycházet z analýzy teorie nákladů. Jedině tak mohou být vytvořeny předpoklady a možnosti pro zvyšování efektivnosti každého podnikatelského subjektu.

4 Sledování nákladů podle vztahu k výkonům

Členění nákladů z různých hledisek a jejich podrobná charakteristika, které jsou obsahem předchozích částí práce, tvoří důležitou výchozí informační základnu používanou manažery při jejich činnosti a při řešení různých praktických problémů a rozhodovacích úloh. Jedná se o informace používané při analýzách ekonomické efektivity jednotlivých podnikových aktivit a útvarů, které je uskutečňují, při posuzování investičních rozhodnutí, při hodnocení efektivity různých druhů výkonů nebo při úvahách o jejich cenové úrovni. Nepostradatelné jsou tyto informace i pro odpovědnostní řízení, kdy dochází ke stanovování úkolů jednotlivým vnitropodnikovým útvarům, zjišťuje se odpovědnost těchto výkonných středisek za spotřebované náklady a hodnotí se hospodárnost vynaložených nákladů. I když se jedná o činnosti na první pohled značně rozdílné a různorodé, je třeba si uvědomit, že všechny jsou založeny v první řadě na *přiřazení nákladů příslušnému objektu* (výkonu, výrobku, operaci, útvaru, investiční akci), který je předmětem řízení nebo rozhodování.

4.1 Kalkulace – nástroj řízení nákladů po linii výkonu

Historicky nejstarším úkolem vnitropodnikového účetnictví aktuálním i v současných podmínkách podnikání a za existence a fungování manažerského účetnictví je, poskytovat informace o nákladech jednotlivých výrobků, prací a služeb, které jsou předmětem činnosti podniku a kterými se daný podnik prosazuje na trhu. Jak však dokazuje praxe, není splnění tohoto zdánlivě prostého úkolu vždy jednoduché, neboť dodatečné zjištění nebo předběžné stanovení nákladů na výkon mnohdy naráží na různá úskalí a je spojeno s řadou problémů. Následující text je věnován základnímu a zároveň nejstaršímu a nejčastěji používanému nástroji manažerského řízení po linii výkonů – kalkulaci⁷⁶. Tato problematika je velmi obsáhlá, proto je dále věnována pozornost jen některým vybraným problémům.

Podnikání je neodmyslitelně spojeno s efektivností, tedy s dosahováním ekonomického efektu (zisku). K zajištění potřebné výše zisku je nutné udržovat náklady na výrobu či

⁷⁶ Pojem „kalkulace“ je odvozen z latinského výrazu „calcolare“ (počítat, vypočítat, propočítat); „calculus“ znamená „početní kamínek“. K tomuto problému blíže SCHROLL et al. [20]

jinou ekonomickou činnost v žádoucí výši. To se uskutečňuje prostřednictvím cílevědomé, aktivní řídicí činnosti, která využívá různých nástrojů řízení nákladů na produkované výkony. Jeden z těchto nástrojů představuje *kalkulace*.

Pojem *kalkulace* je možno chápat ve třech základních významech:

- jako *činnost* vedoucí k dodatečnému zjištění nebo předběžnému stanovení nákladů na přesně specifikovanou jednotku výkonu, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen jako *kalkulační jednice* – jedná se o *kalkulování, sestavování kalkulací*;
- jako *výsledek této činnosti*, tj. propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici vyjádřený v podnikem stanovených kalkulačních položkách nebo v úhrnu těchto položek;
- jako vydělitelnou *součást informačního systému podniku*, která je úzce spjata s účetnictvím a rozpočtovnictvím, z nichž čerpá potřebné informace. V tomto pojetí představuje kalkulace systém vzájemně skloubených propočtů zpracovaných pro větší počet kalkulačních jednic a pro různé účely.⁷⁷

Důležitost kalkulace vyplývá z toho, že vyjadřuje náklady na jednotlivé výkony podniku, jejichž výroba a prodej jsou hlavní náplní jeho činnosti. V ekonomickém řízení slouží kalkulace především pro potřeby oceňování, srovnání, rozbor a kontrolu. Tuto skutečnost lze dokumentovat na následujících příkladech, z nichž je patrné, v jakých situacích je kalkulace nepostradatelným informačním podkladem:

- a) pro stanovení vnitropodnikových cen výrobků, prací nebo služeb (nebo jejich částí) zhotovovaných nebo prováděných v jednotlivých vnitropodnikových střediscích;
- b) pro sestavování rozpočtů nákladů výrobních středisek v části přímých nákladů;
- c) pro oceňování nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků;

⁷⁷ K tomuto problému blíže HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. [7]

- d) pro kontrolu a rozbor hospodárnosti výroby porovnáním skutečných nákladů vynaložených na určitý výrobek s nákladovým úkolem stanoveným před zahájením výroby;
- e) pro porovnání a zhodnocení vývoje nákladů určitých výrobků, prací a služeb v různých obdobích;
- f) pro stanovení rentability nákladů výrobků, prací a služeb.⁷⁸

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení nákladů na určitý výkon podniku. Obecně je závislá:

1. na vymezení předmětu kalkulace,
2. na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
3. na struktuře nákladů, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.

ad 1) *Předmětem kalkulace* by měly být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik *vyrábí* (vyráběné výrobky), *provádí* (prováděné služby), nebo *poskytuje* (poskytované služby).

Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. *Kalkulační jednice* představuje konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady. Příkladem kalkulační jednice může být jeden automobil konkrétního typu a vybavení nebo jedna gigawatthodina elektrické energie atd.

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady (např. celkový počet automobilů konkrétního typu a vybavení vyrobených za období). Kalkulované množství je důležité hlavně z hlediska určení průměrných nákladů na kalkulační jednici.

ad 2) *Přiřazování nákladů předmětu kalkulace*

Tento okruh problémů je spojen se dvěma otázkami:

- a) Jak přiřazovat náklady kalkulační jednici?
- b) Proč přiřazovat náklady kalkulační jednici?

⁷⁸ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

Způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace (*jak přiřazovat náklady?*) souvisí především s kalkulačním členěním nákladů na přímé a nepřímé. V závislosti na řešené rozhodovací úloze bývá toto členění v praxi často kombinováno s některými dalšími způsoby členění nákladů – např. z hlediska jejich závislosti na změnách objemu prováděných výkonů (variabilní a fixní náklady). Rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé je dáno jednak příčinným vztahem nákladů ke konkrétnímu druhu kalkulovaného výkonu, jednak praktickými početně technickými postupy používanými při vyčíslení tohoto vztahu. Vztah *přímých nákladů* k určitému druhu prováděných výkonů je bezprostřední, tyto náklady je proto možno zjistit nebo stanovit na kalkulační jednici poměrně přesně a jednoduše pomocí dělení (u výsledné kalkulace) nebo na základě norem spotřeby (u předběžné kalkulace). Pokud jde o *náklady nepřímé*, jejich vztah k výkonu je mnohem volnější, protože příčinou jejich vzniku není konkrétní výrobek, ale spíše činnost konkrétního vnitropodnikového útvaru, který zajišťuje procesy s výrobou související. Výše těchto nepřímých nákladů není ovlivněna množstvím a strukturou prováděných výkonů, ale stupněm využití výrobní kapacity, kterou daný útvar při zajišťování svých činností disponuje. Pokud je třeba vyčíslit průměrnou výši těchto nepřímých nákladů na kalkulační jednici, používají se zpravidla složitější a méně přesné matematické postupy (tzv. kalkulační techniky). V současné době nejpoužívanějšími kalkulačními technikami jsou kalkulace dělením (prostá, s poměrovými čísly) a kalkulace přírážková. Specifický přístup k rozvrhování nejen nepřímých, ale i celkových nákladů vyžaduje tzv. *sdružená výroba*. Ta je charakteristická tím, že z jednoho materiálu (skupiny materiálů, surovin) vznikají alespoň dva nebo více výrobků v určitém vzájemném poměru. Sdružené výrobní procesy jsou časté v těžebním, chemickém nebo potravinářském průmyslu.⁷⁹

Pokud jde o důvody, které vedou k přiřazování nákladů kalkulační jednici (*proč přiřazovat náklady?*), jejich analýza je předmětem další, relativně samostatné oblasti manažerského účetnictví, která se hlouběji zabývá otázkami příčin přiřazení nákladů příslušnému objektu. Obecně se tento problém označuje jako alokace nákladů. Hlavní pozornost v následujícím textu je věnována pouze vybraným kalkulačním přístupům, jejich analýze, vzájemnému srovnání a možnostem jejich využití v řízení.

⁷⁹ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

4.2 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura, ve které jsou uspořádány zjišťované nebo stanovované náklady podnikových výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. *kalkulačním vzorci*. Pojem „vzorec“ by však neměl být chápán jako jednoznačně předem daná forma vykazování nákladů na kalkulační jednici. Spíše naopak, v moderních podnicích by např. způsob řazení jednotlivých nákladových položek, podrobnost jejich členění nebo mezisoučty měly být sestaveny vždy tak, aby to co nejvíce odpovídalo potřebám a cílům uživatelů, kteří z údajů v kalkulačním vzorci vycházejí při své činnosti. Tento požadavek však klade značné nároky na přesnost při členění a vykazování nákladů v manažerském účetnictví a na všechny další činnosti, které s tvorbou kalkulací souvisejí.⁸⁰

Moderní pojetí kalkulačního vzorce se v našich podnicích prosazuje bohužel relativně obtížně. Důvodem je zřejmě mnohdy stále ještě přetrvávající názor, že kalkulace slouží pouze k tomu, aby poskytla podklady pro tvorbu cen. Tato myšlenka přežívá v řadě podniků ještě z dob, kdy se uskutečňovalo centrálně plánované řízení podniků a úloha kalkulace byla značně deformovaná. V ekonomice ČR se až do začátku 90. let 20. stol. zdůrazňovala nutnost vykazovat kalkulace vlastních nákladů podnikových výkonů externě, protože tvorba cen probíhala na nadpodnikové úrovni. Kalkulační vzorec tehdy poskytoval podklady pro tvorbu cen, které byly určovány Federálním cenovým úřadem a bylo tedy třeba, aby informace o kalkulacích výrobků vyráběných v jednotlivých podnicích byly co nejvíce unifikované. Struktura vykazovaných nákladů, obsah jednotlivých nákladových položek a někdy i rozvrhová základna používaná při rozvrhování nepřímých nákladů byly předem určeny a podniky musely tato stanovená pravidla dodržovat.

4.2.1 Typový kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec v podobě tzv. *typového kalkulačního vzorce* má následující strukturu:

⁸⁰ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

přímý materiál
přímé mzdy
ostatní přímé náklady
výrobní režie

VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
správní a zásobovací režie⁸¹

VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
odbytová režie

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
zisk (ztráta)

CENA VÝKONU

Typový kalkulační vzorec vyjadřuje *kalkulaci úplných vlastních nákladů (absorpční kalkulaci)*, neboť zahrnuje všechny náklady, které do výrobku během výrobního procesu přímo vstoupily (náklady přímé), nebo se na jeho výrobě i jinak podílely (náklady nepřímé). Je založen na součtovém principu (náklady + zisk = cena). V podmínkách centrálně plánované ekonomiky byl používán ke stanovení ceny výrobku, která byla odvozena z úrovně celkových nákladů. Jednalo se tedy o nákladový typ ceny. Přístup ke kalkulaci nákladů a k cenové kalkulaci se zde jeví stejně. Kromě státního řízení cen, které byly odvozeny z úrovně nákladů, sloužil typový kalkulační vzorec také jako informační základna pro kontrolu přiměřenosti zisku prodáváných výrobků.

V současné době slouží typový kalkulační vzorec především k oceňování vnitropodnikových výkonů určených pro mezistřediskovou kooperaci. Dále je používán pro stanovení ceny u takových výrobků, jejichž cena není určena trhem. Jedná se buď o nové, na trhu se dosud nevyskytující výrobky nebo o ceny individuálních projektů, stavebních prací či zakázek. Pro potřeby manažerského řízení nákladů a potřeby rozhodování o budoucím vývoji podnikatelského procesu se jeví tradiční typový kalkulační vzorec hlavně pro některá svá negativa jako nedostačující a v některých ohledech

⁸¹ Položka „zásobovací režie“ se vykazuje samostatně pouze v podnicích, kde jsou náklady na zásobovací činnost natolik významné, že je jejich samostatné vykazování potřebné. V ostatních případech se náklady spojené se zásobovací činností přiřazují do položky „správní režie“. K tomuto problému blíže SCHROLL et al. [20]

nevyhovující. Základní nedostatky typového kalkulačního vzorce je možno shrnout následovně:

- a) slučuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům a měly by k nim být proto přiřazovány podle různých principů – např. položky přímých nákladů a položky režijních nákladů;
- b) jednotlivé nákladové položky jsou ve vztahu ke kalkulační jednotce zobrazeny *staticky*, neboť vyjadřují průměrnou výši nákladů připadající na kalkulační jednotku. Tento propočet je však správný pouze za předpokladu, že se nezmění objem a struktura výkonů, o kterých již bylo rozhodnuto. Jelikož není vzata v úvahu existence variabilních a fixních nákladů, nejsou zde zohledněny změny v nákladech, které by vyvolala změna objemu nebo sortimentu produkováných výkonů;
- c) závažný problém vzniká i při rozpočítávání (rozpouštění) celkových společných nepřímých nákladů k předmětu kalkulace. Běžně používané kalkulační techniky neumožňují vyčíslit režijní náklady přesně. Jedná se v podstatě o fixní složky nákladů, které jsou „uměle proporcionalizovány“ a tím přiřazeny ke kalkulační jednotce ne úplně správně. Takto vyčíslené hodnoty jsou vždy zatíženy určitou nepřesností, což má za následek zkreslení výpočtu celkových nákladů výrobku.⁸²

V současné době se proto v mnoha podnicích často používají také kalkulační vzorce, ve kterých je struktura nákladů v kalkulaci založena na odlišných principech. Jedná se o tzv. retrogradní kalkulace a kalkulační vzorce oddělující variabilní a fixní náklady.

4. 2. 2 Retrogradní kalkulační vzorec

Řada podniků vyjadřuje formou používaného kalkulačního vzorce rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. V podmínkách tržní ekonomiky je právě cena produktu jedním

⁸² K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

z rozhodujících prvků ovlivňujících úspěšnost podnikání. Zároveň tvoří základ nabídkového řízení a často bývá výchozím momentem při jednání výrobce s odběratelem. Cena vzniká objektivně, utváří se vlivem podmínek na trhu, nikoli pouze na základě výpočtu nákladů výrobce. Vliv na výši ceny mají i další faktory, jakými jsou např. užitné vlastnosti výrobku, ceny vstupů, dohoda se zákazníky atd. Aby bylo podnikání dlouhodobě rentabilní, musí být cena produktu taková, aby byla tržbami za prodané výrobky zajištěna úhrada vynaložených nákladů a zároveň vytvořen požadovaný zisk, který by zajistil další rozvoj podniku. Cena musí svou výší zároveň zaručit prodejnost výrobku. Cenová kalkulace vychází z úrovně zisku, který musí podnik vytvořit, aby mohly být zajištěny potřeby jeho rozvoje a zároveň musejí být touto cenou (tržbami) uhrazeny veškeré vynaložené náklady. V podmínkách tržní ekonomiky mají informace o vynaložených nákladech důvěrný charakter a nejsou prezentovány externě mimo podnik.

Vzájemný vztah kalkulovaných nákladů, zisku a dosažené ceny uvádí tzv. *retrográdní kalkulační vzorec*:

ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

-
- dočasná cenová zvýhodnění
 - slevy zákazníkům (množstevní, sezónní)
-

CENA PO ÚPRAVÁCH

-
- náklady
-

ZISK

Vzájemný vztah ceny, nákladů a zisku není součtový, ale je rozdílový ($\text{cena} - \text{náklady} = \text{zisk}$). Retrográdní kalkulační vzorec představuje analýzu ceny, které je podnik schopen dosáhnout v tržní ekonomice s ohledem na konkurenci na trhu a užitné vlastnosti výrobku. Zároveň je ověřována ekonomická únosnost spotřebovaných nákladů, přičemž vnitřní skladba jednotlivých nákladových položek není známá a ani není účelem ji zjišťovat. Úkolem cenové kalkulace při použití retrográdního kalkulačního vzorce tedy není vyčíslit celkové náklady výrobku, ale ověřit, jak jeho cena zajistila návratnost vynaložených nákladů a zda povede ke vzniku určitého zisku. Ten se může měnit podle výše nákladů

nebo v závislosti na změnách cen, k nimž dochází podle aktuální situace na trhu. Úkolem retrogradního kalkulačního vzorce není určit náklady výkonu, ale vyčíslit jeho přínos (zisk) a zjistit tak, jak konkrétní výrobek přispívá k celkovému zisku podniku.⁸³

4. 2. 3 Kalkulační vzorce oddělující variabilní a fixní náklady

Během rozhodování managementu hlavně z krátkodobého hlediska se velmi často objevují úlohy, při jejichž řešení je účelné a správné respektovat, že existují variabilních a fixních náklady, tedy náklady, které různým způsobem reagují na změny v objemu výkonů. Další modifikace kalkulačního vzorce proto oddělují variabilní náklady od nákladů fixních a jednotlivé položky jsou ve struktuře vykázaných nákladů zobrazeny podrobněji. Základní podobu tzv. *kalkulace variabilních nákladů* vyjadřuje následující vzorec⁸⁴:

CENA PO ÚPRAVÁCH

– **variabilní náklady výrobku**
(přímý materiál, přímé mzdy, variabilní část režie)

MARŽE (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku)
– **fixní náklady v průměru připadající na výrobek**

ZISK v průměru připadající na výrobek

Další modifikaci kalkulace variabilních nákladů představuje *kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů*, kde jsou náklady přičítány jednotlivým nákladovým nositelům. Tuto kalkulaci vyjádřit např. následujícím způsobem:

⁸³ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

⁸⁴ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

CENA PO ÚPRAVÁCH

- **variabilní náklady na výrobu a odbyt**
(přímý materiál, přímé mzdy, variabilní část režie)

MARŽE I

- **fixní výrobové náklady** (náklady připadající v průměru na kalkulované množství určitého výrobku)

MARŽE II

- **fixní náklady skupiny výrobků**

MARŽE III

- **fixní náklady střediska** (zbývající náklady po vyloučení výrobových nákladů a nákladů skupiny výrobků → náklady na řízení a správu střediska)

MARŽE IV

- **fixní náklady podniku** (dosud nerozdělený zbytek nákladů na řízení a správu podniku)

ZISK (ZTRÁTA) v průměru připadající na výrobek

Základní odlišnost v pohledu na variabilní náklady jako funkci objemu výroby a na fixní náklady jako funkci času je i u této modifikace kalkulace variabilních nákladů zachována. Nově se však pohlíží na fixní náklady a vychází se z jejich částečně příčinného vztahu k výrobku, skupině výrobků nebo k celému vyráběnému sortimentu. To, že jsou kalkulační jednici přiřazeny i podíly fixních nákladů, neznamena popření principů Variable Costing. Podstatné je, že variabilní a fixní náklady jsou sledovány *odděleně*. Hlavním znakem kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů je to, že fixní náklady nejsou posuzovány pouze jako jeden nedělitelný nákladový celek, ale důležitá je i jejich vnitřní struktura. Dochází zde k rozvrstvení fixních nákladů přiřazovaných na principu příčinné souvislosti s výkonem od fixních nákladů posuzovaných podle jiných principů. Zjišťuje se, zda jsou fixní náklady vyvolány konkrétním druhem výrobku, skupinou výrobků nebo činností vnitropodnikového střediska. Odděleně se pak zjišťuje část fixních nákladů za podnik jako celek. Tyto fixní náklady jsou od jednotlivých výkonů relativně nejvíce vzdáleny a tvoří nedělitelný zbytek. U stupňovité kalkulace variabilních nákladů se vychází z úvahy, že každý výrobek způsobuje kromě variabilních nákladů také fixní náklady, které se mu přičítají v jednotlivých vrstvách. Některé výrobky vyvolávají vznik

výrobních fixních nákladů, jiné výrobky patří k určité skupině výrobků, se kterou se váže další část fixních nákladů. Každý výrobek je vyráběn v určitém středisku nebo závodu a je součástí výrobního programu podniku.⁸⁵

Myšlenku odděleného kalkulování a následně řízení variabilních a fixních nákladů využívá kromě kalkulace variabilních nákladů také tzv. dynamická kalkulace.

Dynamická kalkulace

Tato kalkulace vychází v první řadě ze základního kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé náklady a z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu obdobně jako kalkulace úplných vlastních nákladů. Základem dynamické kalkulace je typový kalkulační vzorec, ale jeho vypovídací schopnost je v tomto případě podstatně širší. Oproti typovému kalkulačnímu vzorci je tento vzorec dokonalejší, protože je založen i na odděleném sledování variabilních a fixních nákladů. Podoba vzorce vyjadřujícího dynamickou kalkulaci je následující:⁸⁶

přímý materiál
přímé mzdy
ostatní přímé náklady – variabilní
– fixní

PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM
výrobní režie – variabilní
– fixní

VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
správní režie
zásobovací režie – variabilní
– fixní

VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
odbytová režie – variabilní
– fixní

ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

Jak vyplývá z výše uvedeného kalkulačního vzorce, režijní náklady jsou rozloženy na variabilní a fixní složku, takže pro každé vyráběné množství se mění i část režijních

⁸⁵ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

⁸⁶ Tato podoba vzorce je jen jednou z možností, kterou si podnik s ohledem na své potřeby může zvolit.

nákladů. Dynamická kalkulace umožňuje odpovědět na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích výroby ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů a vyčísluje náklady při určitém stupni využití výrobní kapacity. Využívá se podobně jako kalkulace úplných vlastních nákladů, hlavně k ocenění vnitropodnikových výkonů, které jsou předávány v rámci mezistřediskové kooperace jiným útvarům v podniku. Pokud je při rozvrhování režijních nákladů použita přírážková kalkulační technika, je třeba pro každý objem výroby vypočítat odpovídající režijní přírážku nebo sazbu.⁸⁷

Shrnutí

Dílním cílem čtvrté kapitoly bylo zdůraznit význam a důležitost přiřazování spotřebovaných nákladů jejich nositelům. Správná alokace nákladů provedená odpovídajícím způsobem podle charakteru rozhodovací úlohy je totiž nezbytným předpokladem provádění následného kvalitního řízení nákladů vznikajících při činnosti každého podnikatelského subjektu. K nejvýznamnějším nástrojům manažerského řízení po linii výkonů patří kalkulace nákladů. Nejčastěji užívanou formou kalkulací jsou propočty směřující k dodatečnému zjištění nebo k předběžnému stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje. Vypovídací schopnost kalkulace je vždy ovlivněna tím, jak je vymezen předmět kalkulace, jak se podaří vyjádřit vztah mezi nákladem a předmětem kalkulace a v jaké struktuře jsou kalkulované náklady zobrazeny.

Ke splnění výše uvedeného dílního cíle přispěla i další část kapitoly, která je věnována problematice uspořádání nákladových položek zachycených v jednotlivých typech tzv. kalkulačních vzorců. Podrobně byla analyzována struktura jednotlivých forem kalkulačních vzorců s přihlédnutím ke skutečnosti, zda se v nich uplatňuje členění nákladů dle jejich závislosti na změnách v objemu produkce či nikoli. Je třeba si uvědomit, že kvalitní vnitropodnikové řízení vždy vyžaduje specifický přístup při řešení různých typů rozhodovacích úloh. Může se např. jednat o „pouhý“ propočet nákladové náročnosti jednotlivých dílčích či finálních výkonů (i vnitropodnikových)

⁸⁷ K tomuto problému blíže MACÍK, K. [15]

nebo o závažnější úlohy, jejichž vyřešení by mělo vyústit v rozhodnutí o objemu a struktuře sortimentu vyráběné produkce. Problémy vyžadující objasnění se mohou týkat také stanovení návrhu prodejní ceny a jeho obhajoby. Dalším úkolem, který je třeba řešit, bývá zjištění, zda tržby za prodané výkony uhradí náklady spojené s podnikáním. V každém případě platí, že typy rozhodovacích úloh, s nimiž se management při své činnosti běžně setkává, jsou velmi různorodé a proto jeden univerzální správný nebo naopak špatný způsob přiřazení nákladů předmětu kalkulace nebo jediný způsob řešení problému neexistuje. Tradičně používaný typový kalkulační vzorec neposkytuje vždy přiměřené a dostatečné podklady pro řízení a rozhodování. Struktura nákladů v kalkulaci proto v současné době vychází i z odlišných principů. Ty jsou vyjádřeny zejména v tzv. retrográdních kalkulacích a v kalkulačních vzorcích oddělujících variabilní a fixní náklady. Jejich aplikace je v současných ekonomických podmínkách nezbytná.

5 Využití kalkulace ve vnitropodnikovém řízení

Úkolem této kapitoly je provést podrobnou charakteristiku vybraných kalkulačních přístupů používaných nejčastěji ve vnitropodnikovém řízení podnikatelských subjektů v ČR a analyzovat jejich přednosti a nedostatky s ohledem na potřeby vnitropodnikového řízení, které vznikají při řešení různých typů rozhodovacích úloh. Dále je v této části práce provedena vzájemná komparace těchto kalkulačních metod a uvedeny dopady, jaké má jejich aplikace na efektivnost podnikatelských subjektů.

5.1 Kalkulace úplných vlastních nákladů

Při řízení výrobního procesu vyžaduje management podniku velmi často podkladové informace v podobě kalkulací, které vyjadřují vztah všech vynaložených nákladů ke kalkulační jednotce. Jedná se o tzv. *absorpční kalkulace* (Absorption Costing), které vyčíslují (absorbují) všechny náklady, které byly při výrobě dané kalkulační jednotice spotřebovány. Vyjádřením této kalkulace je typový kalkulační vzorec, který by měl být v moderním podniku vždy sestavován variantně tak, aby splňoval individuální požadavky dané řešené úlohy. Tomu by měla odpovídat jak jeho konstrukce, tak rozsah kalkulovaných nákladových položek a jejich řazení, dále podrobnost jejich členění i struktura mezisoučtů. Tyto požadavky bývají v praxi celkem snadno akceptovatelné.

Kalkulace plných nákladů přiřazuje ke konkrétnímu výkonu všechny náklady, které byly *vynaloženy přímo i nepřímo* v souvislosti s jeho vytvořením. Vůbec zde však není vzata v úvahu existence variabilních a fixních nákladů a konkrétně vymezenému výkonu jsou přiřazovány jak variabilní, tak i fixní náklady společně bez ohledu na jejich rozdílnou podstatu. Kalkulace úplných vlastních nákladů vyjadřuje průměrnou výši nákladů připadajících na jednotku výkonu *staticky*. Tímto způsobem sestavená kalkulace je však „pravdivá“ pouze za předpokladu, že by se nezměnil objem a sortiment vyráběné produkce. Kalkulaci úplných vlastních nákladů ve skutečnosti komplikuje právě existence *fixních* nákladů, jejichž podíl na celkových nákladech se vlivem různých faktorů v současné době neustále zvyšuje. Při rostoucím objemu výkonů klesá podíl fixních

nákladů (režie) na jednotku produkce (degrese fixních nákladů) a tím klesá i výše průměrných vlastních nákladů kalkulační jednotice⁸⁸. Při nižším využití výrobních kapacit a tudíž při klesajícím objemu výkonů je tomu naopak. I když se celkové úhrnné náklady snižují, podíl fixních nákladů na jednotku se zvyšuje a proto rostou i průměrné vlastní náklady kalkulační jednotice.⁸⁹

Další výrazné omezení kalkulace úplných vlastních nákladů vyplývá ze způsobu, jakým jsou jednotlivé položky fixních (nepřímých, režijních) nákladů rozpočítávány na předmět kalkulace. Výše fixních nákladů vznikajících při činnosti podnikatelského subjektu není závislá na skutečném objemu výkonů a vedení podniku ji může ovlivňovat jen v omezené míře. Při rozvrhování fixních nákladů ve vztahu k výkonu nebo k vnitropodnikovému útvaru se používají kalkulační techniky uvedené v předchozí kapitole (nejčastěji kalkulace přírážková nebo kalkulace dělením s poměrovými čísly). Ty sice umožňují vyčíslit fixní náklady na výrobek, ale nejedná se nikdy o vyčíslení úplně přesné, vždy musíme počítat s určitou chybou. Fixní náklady jsou tímto způsobem uměle „proporcionalizovány“ a z nákladů vyvolaných ve skutečnosti časovým obdobím jsou takto vytvořeny náklady vyvolané výrobkem. Přitom již z definice fixních nákladů je patrné, že jejich příčinné přičítání jednotlivým výkonům je problematické, neboť musí docházet k rozložení fixních nákladů na větší nebo menší rozsah vyrobené produkce.

Rozvrhování nepřímých složek nákladů (fixní náklady) se však při heterogenním výrobním programu běžného podniku nelze vyhnout. V praxi nejčastěji používaný způsob, kterým je přírážková kalkulace, je však možno alespoň částečně zpřesnit, například:

- a) rozšířením přímých nákladů o další položky zahrnované dosud (většinou z rutinních důvodů) do režijních nákladů a použitím vhodné rozvrhové základny,
- b) diferenciací režijních přírážek a sazeb v jednotlivých vnitropodnikových útvarech.

⁸⁸ Na výši průměrných vlastních nákladů kalkulační jednotice má částečně vliv i vývoj variabilní složky nákladů, k němuž dochází v souvislosti se změnou objemu produkce.

⁸⁹ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

ad a) Rozšíření přímých nákladů znamená nalézt další položky přímých nákladů kromě nákladů na přímý materiál a přímé mzdy, případně ostatní přímé náklady. Metodou určení dalších složek přímých nákladů může být např. speciální šetření založené na využití statistických metod. Tím vzniknou rozšířené přímé náklady, které pak mohou být použity jako rozvrhová základna pro rozvrhování redukovaného objemu všem výrobkům společných režijních nákladů. Z teoretického hlediska by rozvrhová základna měla být vždy přímo úměrná rozvrhovaným režijním nákladům, ale toto hledisko nebývá v moderních složitých výrobních procesech většinou splněno. Rozhodně není správné vycházet z přímých mezd jako rozvrhové základny u takových výrobních provozů, kde převažuje strojová, vysoce mechanizovaná, automatizovaná nebo robotizovaná výroba s minimálním nebo dokonce žádným podílem ruční práce. V těchto případech je mnohem vhodnější použít pro alokaci nepřímých nákladů nepeněžní (naturální) rozvrhové základny. Za nepeněžní rozvrhovou základnu by měla být zvolena taková veličina, která ovlivňuje spotřebu režijních nákladů. Nepeněžní rozvrhovou základnou může být např. počet strojových hodin, příkony strojního zařízení, podlahová plocha, množství spotřebovaného materiálu, počet tunokilometrů v nákladní dopravě apod. Odpovědní pracovníci by vždy měli umět zvolit pro dané podmínky v podniku takové rozvrhové základny, které nejlépe vyhovují požadavku určit odpovídající podíl nepřímých nákladů daného výkonu nebo útvaru.

ad b) S problémem rozšíření rozvrhové základny o další složky přímých nákladů souvisí i otázka diferenciací rozvrhových základen a režijních přírážek nebo sazeb. Není správné používat jediný typ rozvrhové základny či režijní přírážky nebo sazby pro různé vnitropodnikové útvary, které vykonávají různé činnosti a operace. Stejně tak nepřesné je používání jednotné rozvrhové základny a režijní přírážky nebo sazby v rámci jednoho střediska, pokud toto středisko používá různá výrobní zařízení, z nichž každé je určeno k výrobě jiné části určitého výrobku. I z tohoto důvodu by mohla být úroveň vypočítaných celkových nákladů jednotlivých výrobků značně zkreslena.⁹⁰

⁹⁰ K tomuto problému blíže MACÍK, K. [16]

Shrnutí

Kalkulace úplných vlastních nákladů je tradiční nákladovou kalkulací. Současným požadavkům podnikové praxe, které vyžadují efektivní řízení podnikových nákladů, však již v některých ohledech nevyhovuje. Jedním z důvodů je, že tento systém byl konstruován už na začátku 20. století, kdy se podnikatelské prostředí vyznačovalo převládajícím podílem těžkého průmyslu. Struktura nákladů byla tehdy ovlivněna vysokou spotřebou materiálu, přímé práce a ostatních přímých vstupů a přímé výrobní náklady (přímý materiál a přímé mzdy) tvořily více než 90% celkových nákladů. Tradiční nákladové systémy, které používaly lidskou práci a spotřebu materiálových nákladů jako základ (rozvrhovou základnu) pro rozvržení režijních nákladů, byly proto schopny vyčíslit výrobní náklady velmi přesně.

S rozvojem výrobních technologií ve druhé polovině 20. století se změnil charakter výroby a struktura nákladů a produktů. Došlo k rozvoji automatizace a robotizace, který měl za následek výrazný pokles podílu přímých mzdových nákladů na celkových vstupech. Neustále se rozvíjejí a zdokonalují používané informační technologie a mění se i přístup k řízení podniků. V důsledku těchto faktorů došlo k radikální změně podnikových nákladů. Režijní náklady tvoří čím dál větší část celkových nákladů podniku (jejich podíl v mnoha podnicích již přesahuje 50%) a navíc se značně mění i jejich struktura, neboť současné podniky vykonávají řadu činností, které v dřívějších dobách prováděny nebyly. Každá činnost vyžadující spotřebu režijních nákladů má obvykle jinou příčinu a její vztah k objemu prováděných výkonů může být různý. Zdaleka již neplatí, že spotřeba většiny režijních nákladů je závislá např. na množství spotřebované lidské práce, na čemž byl výpočet tradiční absorpční kalkulační kalkulační většinou založen.

Tradičně používané přírážkové kalkulační techniky s použitím peněžní rozvrhové základny jsou často oprávněně kritizovány, protože nejsou schopny vyčíslit náklady konkrétního výkonu přesně. Přiřazují společné režijní náklady paušálně a proporcionalizují je pomocí výše spotřebovaných celkových přímých nákladů. Hodnota vypočítaných nákladů výkonu bývá proto značně zkreslená a nepřesná

vyčíslené náklady mohou negativně ovlivnit rozhodování managementu podniku např. o cenách nebo struktuře výroby, což má následně negativní vliv na úroveň efektivnosti podniku.

I přes výše uvedené nedostatky zůstává kalkulace úplných vlastních nákladů nezastupitelná. Přiřazení všech nákladů předmětu kalkulace má význam především při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti prováděných výkonů, při obhajobě cen individuálně prováděných zakázek nebo při zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob. Cena výrobku musí z *dlouhodobého hlediska* vždy uhrazovat veškeré vynaložené náklady a navíc musí vzniknout zisk. Jelikož do ceny musejí být zahrnuty všechny běžně vznikající náklady, plní tuto úlohu stále nejlépe absorpční kalkulace. Všechny náklady vznikající v určitém zúčtovacím období se v kalkulaci úplných vlastních nákladů přiřazují více či méně přesně k výrobkům a službám, které byly v daném období vyprodukovány. Režijní (společné, fixní) náklady mají různé nositele. Pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny (peněžní nebo naturální) se při použití přírážkové kalkulace každý nositel zatíží určitou částí režijních nákladů. Tato přírážková kalkulační technika se v české podnikové praxi i přes své nedostatky často považuje za univerzální postup používaný při rozvrhování nákladů společných více druhům výrobků vyráběných v jednom podniku či vnitropodnikovém útvaru. Rozdělení přímých a nepřímých (režijních) nákladů bývá zjednodušené a tudíž nepřesné. Praktické přístupy se často spokojují pouze s omezeným počtem složek přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy) a ostatní složky přímých nákladů bývají ponechány jako součást nepřímých (režijních) nákladů, které je pak nutno rozdělit mezi výrobky. Toto nepřesné rozdělení (rozvržení) režijních nákladů vede podle mého názoru často ke zcela nesprávnému výpočtu celkových nákladů jednotlivých produktů, takže konečný výsledek – kalkulace nákladů jednotlivého výkonu – může být pro rozhodování zcela bezcenný, neboť může vést k chybným rozhodnutím.

Přesné a správné stanovení úplných vlastních nákladů produktu však díky přibližnému vyčíslení nákladů na kalkulační jednici i při co možná největší snaze a pečlivosti *není možné*. Podstata režijních nákladů je totiž taková, že u nich neexistuje

jejich příčinný přirozený vztah k výkonu. Tento vztah se vytváří uměle, vždy nepřesně s určitou chybou. Režijní (fixní) náklady jsou v absorpční kalkulaci přiřazovány jednotce výkonu podle předpokládaného objemu vyráběné produkce i přesto, že ve skutečnosti s jednotkou výkonu tyto náklady nesouvisejí.

V praxi se často ukazuje, že ke zvýšení vypovídací schopnosti kalkulace úplných vlastních nákladů nestačí pouze zdokonalovat metody přiřazování nákladů (rozšiřovat přímé náklady, věnovat náležitou pozornost výběru správné rozvrhové základny a diferencovat rozvrhové základny, režijní přírážky nebo sazby) používané u přírážkové kalkulace. Ve stále se měnících podmínkách tržního prostředí, pro které je navíc charakteristický stále se zvyšující podíl režijních nákladů v nákladech celkových, vznikají i nové požadavky řídicích pracovníků na členění nákladových položek v kalkulaci. Členění nákladů na přímé a nepřímé začíná ustupovat do pozadí a důležitou se stává především závislost nákladů na objemu produkováných výkonů a z toho plynoucí členění nákladů na variabilní a fixní. V kalkulaci se prosazuje i jiný pohled na kalkulované položky, než je způsob jejich přiřazení výkonu.

5. 2 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních (dílčích) nákladů (Variable Costing) vznikla jako reakce na problémy a nedostatky, které jsou spojené s aplikací absorpční kalkulace. Tento přístup je založen na kombinaci nákladů členěných podle jejich závislosti na změnách v objemu výroby. V kalkulačním vzorci, který vyjadřuje kalkulaci variabilních nákladů, jsou vykázaný *odděleně náklady variabilní a náklady fixní*. Důvodem toho, proč je nutno oba typy nákladů z hlediska kalkulace variabilních nákladů vykazovat odděleně, je skutečnost, že fixní a variabilní náklady mají naprosto odlišnou podstatu. Výše variabilních nákladů jednoznačně souvisí s množstvím vyrobených výkonů, kdežto spotřeba fixních nákladů je závislá na čase a na konkrétní výrobní kapacitě, protože fixní náklady příčinně nesouvisejí s kalkulační jednoticí. Nejdůležitějším třídícím hlediskem se stává členění nákladů na variabilní a fixní. Kalkulovanému výkonu mohou být přiřazovány pouze náklady variabilní, do kterých jsou započítány jednicové náklady a variabilní složka režie. Pouze

variabilní náklady jsou příčinně vyvolány jednotkou výkonu, a proto jsou funkcí objemu produkce. Růst nebo pokles objemu výroby je vždy doprovázen růstem (nebo poklesem) této části nákladů. Fixní náklady jsou funkcí času a kalkulace variabilních nákladů na ně pohlíží jako na nedělitelný celek, který je třeba vynaložit na zajištění podmínek výroby a prodeje v daném časovém období. Tyto náklady je třeba *jako celek* uhradit z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů bez ohledu na to, kolik kusů bylo prodáno. Nejdůležitějším přínosem odděleného řízení, sledování a hodnocení variabilních a fixních nákladů je možnost kvalitněji řídit hospodárnost spotřebovaných nákladů. Řízení variabilních nákladů je založeno na stanovení nákladového úkolu, přičemž odchylky skutečných nákladů od tohoto úkolu by měly být co nejmenší. Řízení fixních nákladů se naproti tomu zaměřuje na co nejvyšší využití výrobních kapacit (nákladový úkol nelze stanovit).⁹¹ Tento způsob řízení nákladů je podle mého názoru zcela jistě správný, neboť umožňuje řídit náklady racionálně a napomáhá tím k růstu efektivnosti podniku.⁹²

Jak již bylo uvedeno v subkapitole 3.6, návratnost vynaložených celkových fixních nákladů je zajištěna až určitým množstvím vyrobených a prodaných výrobků. Výši, jakou každý jednotlivý výrobek přispívá na úhradu vynaložených fixních nákladů, nelze určit přesně, neboť nevíme, kolik fixních nákladů připadá na jeden kus (fixní náklady jsou společné více druhům výrobků). Úroveň fixních nákladů, s jakou každý výrobek přispěje k úhradě celkových vynaložených fixních nákladů, je možno vyjádřit jako rozdíl mezi jednotkovou cenou (c_j) a jednotkovými variabilními náklady (v_j), což jsou údaje, které u každého výrobku známe. Tento rozdíl ($c_j - v_j$) se nazývá *příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku*, (marže, krycí příspěvek, hrubé rozpětí).

K prvním uceleným návrhům, které měly za úkol nahradit nepřesné a nepřliš spolehlivé absorpční kalkulace, patří *Schmalenbachova*⁹³ *teorie hodnotového řízení*. Podle ní se

⁹¹ K tomuto problému blíže ČECHOVÁ, A. [1]

⁹² Kalkulace úplných vlastních nákladů přistupuje k oběma skupinám nákladů stejně a to vede k chybným rozhodnutím v řízení hospodárnosti podniku.

⁹³ *Johann Wilhelm Eugen Schmalenbach* (1873 – 1955) byl německý ekonom a vědec. V letech 1904 – 1933 působil jako profesor obchodních věd na univerzitě v Kolíně nad Rýnem. K jeho nejvýznamnějším dílům patří např. spisy *Finanzierungen* (1915), *Dynamische Bilanz* (1919), *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik* (1919) aj. Jeho myšlení bylo silně orientováno na praxi, ale svým dílem položil teoretické

celkové náklady rozdělí na variabilní a fixní složku a k jednotce výkonu se přiřadí pouze náklady variabilní. Převyšuje-li cena tyto variabilní náklady, dosáhneme tzv. „hrubého zisku“, který podle poměru nabídky a poptávky slouží ke krytí fixních nákladů a při dostatečné výši přináší i „čistý zisk“. Ve srovnání s kalkulací úplných vlastních nákladů přináší tento kalkulační postup některé nové informace, které jsou důležité pro rozhodování, plánování a vnitropodnikovou kontrolu nákladů.⁹⁴

Nezávisle na Schmalenbachově teorii byl v první polovině 30. let 20. stol. v USA vypracován spíš pro potřeby praxe kalkulační postup, který je obdobný. Jeho základem je rovněž přísné rozdělení spotřebovaných nákladů na variabilní a fixní, přičemž ke kalkulovaným výkonům se přičítají pouze náklady variabilní. Původní název „Direct Costing“, což v překladu znamená „kalkulace přímých nákladů“, nevystihuje přesně podstatu problému. Protože zde nejde o rozlišení nákladů z hlediska jejich připočitatelnosti ke kalkulační jednotce (náklady přímé a nepřímé), ale o členění nákladů na variabilní a fixní, je používáno vhodnější označení „kalkulace variabilních nákladů“. Její základní formu vyjadřuje kalkulační vzorec, který je vyjádřen následujícím způsobem:

CENA PO ÚPRAVÁCH⁹⁵

– **variabilní náklady výrobku**
(**přímý materiál, přímé mzdy, variabilní část režie**)

MARŽE (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku)

– **fixní náklady v průměru připadající na výrobek**

ZISK v průměru připadající na výrobek

Prodejní cena produktu zjištěná na základě průzkumu trhu musí uhradit především variabilní náklady. Zbytek označovaný jako *marže (hrubé rozpětí, krycí příspěvek)* slouží k úhradě veškerých fixních nákladů. Pokud je marže výrobku natolik vysoká, že i po odečtení fixních nákladů v průměru připadajících na jeden kus zbývá kladný rozdíl, jedná

základy mnoha oblastem podnikání. Jeho největším přínosem je, že odvodil a teoreticky zdůvodnil existenci variabilních a fixních nákladů a zdůvodnil rostoucí význam fixních a marginálních nákladů. K tomuto problému blíže [30]

⁹⁴ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

⁹⁵ Jedná se o základní cenu, která může být snížena vlivem dočasných cenových zvýhodnění, poskytnutím slev zákazníkům apod.

se o *čisté rozpětí*, nebo-li *zisk v průměru připadající na jeden výrobek*. Touto částkou každý jednotlivý výrobek přispívá k tvorbě celkového zisku podniku.⁹⁶

Důsledkem pojetí fixních nákladů jako nákladů určitého časového období je úvaha, že přínos (užitečnost) každého jednotlivého výkonu je možno posuzovat podle *marže*, což je část ceny, která zbývá po uhrazení (odečtení) variabilních nákladů výkonu a je určena na pokrytí nákladů fixních a na tvorbu zisku. Výsledek hospodaření stejně jako fixní náklady nelze přiřazovat jednotlivým výkonům, protože ty úroveň zisku (ztráty) ani výši fixních nákladů neovlivňují. To, zda bude v daném období dosaženo zisku, či vznikne ztráta, závisí na celkové úrovni výrobního procesu, na celkovém rozsahu prodeje a jeho struktuře. Zisk, ztráta i fixní náklady jsou veličiny, které se vztahují k období jako celku, nikoli k jednotlivému výrobku. Zisk tedy není vytvářen jednotlivým vyrobeným a prodaným výrobkem, ale je výsledkem celkové podnikatelské aktivity, celkové výrobní a odbytové činnosti podniku za určité časové období. S časovým obdobím souvisejí i fixní náklady, které je třeba reprodukovat bez ohledu na prodané výkony. V důsledku existence variabilních a fixních nákladů nejsou úhrnné náklady v průměru připadající na jeden kus úměrné objemu produkce a ani výsledek hospodaření se nevyvíjí v přímé závislosti na objemu výkonů (zisk není tím větší, čím větší je objem produkce).

Kalkulace variabilních nákladů pracuje s marží ($c_j - v_j$). Hodnoty jednotkové ceny (c_j) i jednotkových variabilních nákladů (v_j) se při změnách objemu výkonů nemění, to znamená, že marže připadající na jeden kus bude stále stejná. Za předpokladu stálého vyráběného sortimentu se bude měnit v souvislosti se změnami objemu produkce pouze marže celková, kterou je možno vyjádřit jako součin počtu vyrobených kusů (n) a marže připadající na jeden výrobek ($c_j - v_j$). Celková marže $n \times (c_j - v_j)$ se tedy na rozdíl od výsledku hospodaření s objemem produkce mění přímo úměrně. Marže je proto považována v porovnání se ziskem za mnohem vhodnější a správnější kritérium používané při rozhodování o optimalizaci výrobního programu.

Kalkulace provedená ve na bázi variabilních nákladů se stává výchozím bodem pro výpočet marže jako rozdílu mezi tržbami za daný výrobek a jeho celkovými variabilními

⁹⁶ K tomuto problému blíže KRÁL, B. et al. [14]

náklady (zahrnují jednicové náklady a variabilní část režie). Používání této kalkulace je nezbytnou podmínkou plného využití principů controllingu v podniku. Příspěvek na krytí (příspěvek na úhradu, marže) je částka, kterou přináší nositel nákladů (výrobek, zakázka nebo služba) na krytí fixních nákladů, případně přispívá k tvorbě zisku společnosti. Základní přínos příspěvku na krytí jako kritéria pro rozhodování o sortimentní politice a kapacitním vytížení spočívá v tom, že není důležité, kolik který výrobek přináší zisku, ale jakou měrou přispívá na úhradu fixních nákladů společnosti.

Příspěvek na úhradu představuje velmi pružný nástroj pro rozhodování a modelování sortimentní politiky a optimálního kapacitního vytížení, jelikož různé varianty výrobních a prodejních množství daných výrobků lze stanovit jednoduchým propočtem. Tyto varianty pak umožňují zvolit optimální výrobní a marketingovou strategii společnosti, aby mohlo být dosaženo co nejlepších výsledků. Vychází se přitom z úvahy, že čím větší marži určitý výrobek vykazuje, tím více přispívá na úhradu fixních nákladů a zároveň k tvorbě zisku podniku a tím je pro podnik přínosnější. Problém však může spočívat v tom, jak zjistit, jaká část marže se podílí na úhradě fixních nákladů a jaká část připadá na zisk.⁹⁷

5. 2. 1 Vztah kalkulace variabilních nákladů a ceny

Jedním z podstatných rozdílů mezi absorpční kalkulací a kalkulací variabilních nákladů je pohled na stanovení minimální prodejní ceny výrobku. Kalkulace úplných vlastních nákladů považuje vždy za rentabilní pouze takový výrobek, jehož cena pokrývá celkové vynaložené náklady (bez rozlišení nákladů variabilních a fixních).

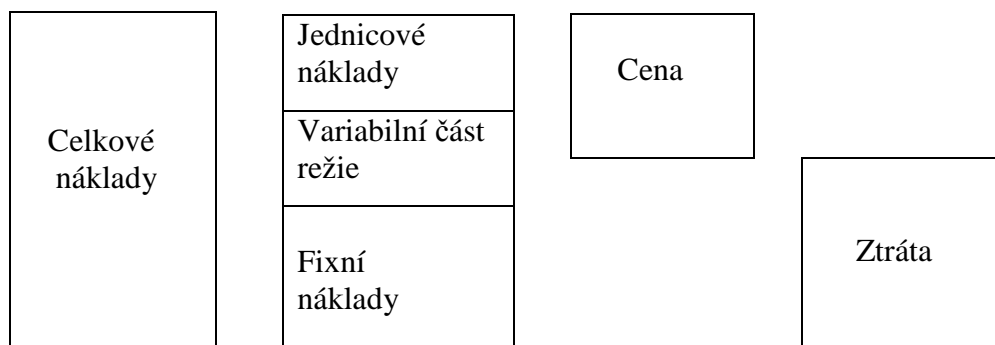
Kalkulace variabilních nákladů pracuje s marží a pohled na stanovení minimální ceny výrobku je následující: Pokud dosavadní objem produkce uhrazuje svým celkovým hrubým rozpětím $[\sum(c_j - v_j)]$ fixní náklady a výroba dalšího výrobku při neúplném využití výrobní kapacity nevyvolává jejich zvýšení, potom z *krátkodobého hlediska* stačí, aby cena výrobku byla vyšší než jeho variabilní náklady. Marže výrobku bude kladná a výrobek bude rentabilní. Variabilní náklady výrobku představují dolní hranici prodejní

⁹⁷ K tomuto problému blíže HOJNÁ, R. [27]

ceny výrobku. Pokud bude hodnota krycího příspěvku kladná, bude zaručeno, že výrobek bude vždy přispívat na úhradu fixních nákladů a zároveň bude přinášet zisk.

Výše uvedené vazby mezi jednotlivými typy nákladů, prodejní cenou a krycím příspěvkem je možno dokumentovat následujícími schématy uvedenými na obrázcích č. 15, 16 a 17.

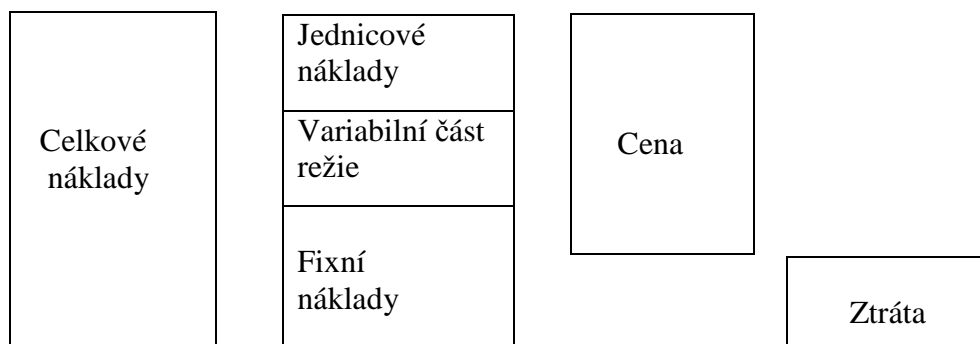
Obr. č. 15: Vztah krycího příspěvku a ceny – 1



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998, strany nečíslovány. Bez ISBN.

Jak je patrné z obrázku. č. 15, za situace, kdy prodejní cena výrobku nepokrývá ani celkové vynaložené variabilní náklady (= jednicové náklady + variabilní část režie), vychází *hodnota krycího příspěvku záporná*. Podnik vykazuje ztrátu a výroba tohoto výrobku je pro něj jednoznačně neefektivní.

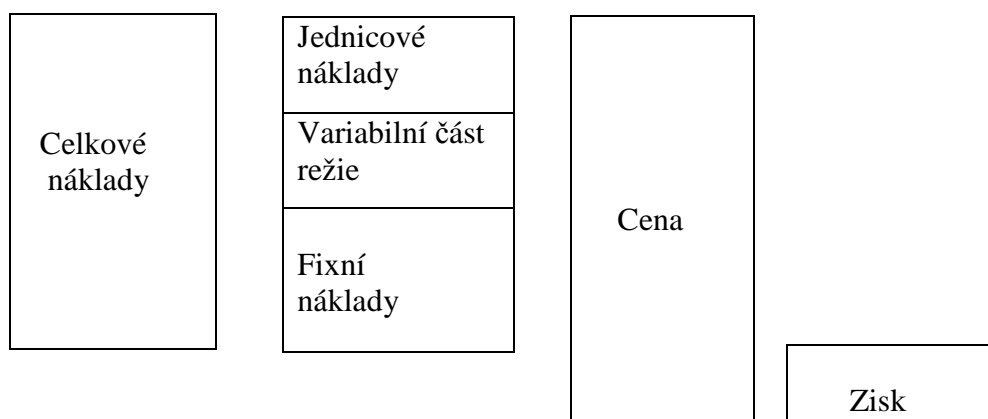
Obr. č. 16: Vztah krycího příspěvku a ceny – 2



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998, strany nečíslovány. Bez ISBN.

Z obrázku. č. 16 vyplývá, že jestliže bude prodejní cena výrobku přesahovat celkové variabilní náklady (jednicové náklady + variabilní složku nákladů režijních) a pokryje dokonce i část nákladů fixních, bude *krycí příspěvek vykazovat hodnotu větší než nula*. Kladná hodnota příspěvku na krytí zaručuje, že výrobek již bude svými tržbami přispívat alespoň z části na úhradu fixních nákladů. I když ještě výrobek nebude pro podnik ziskový a jeho cena ani nepokryje celkové náklady, je možné jej z krátkodobého hlediska zařadit do výroby, pokud by podnik neměl efektivnější využití svých kapacit.

Obr. č. 17: Vztah krycího příspěvku a ceny – 3



Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998, strany nečíslovány. Bez ISBN.

Obrázek č. 17 jasně potvrzuje, že pokud bude prodejní cena výrobku natolik vysoká, že plně pokryje nejen celkové variabilní, ale i celkové fixní náklady a zároveň bude vyšší než souhrn nákladů celkových, bude výroba tohoto výrobku jednoznačně efektivní a výrobek bude přinášet podniku zisk. Odpovídá tomu i *kladná hodnota krycího příspěvku*. Výroba bude za těchto podmínek pro podnik určitě přínosem a nemá-li podnik ještě efektivnější výrobní náplň (výrobek, který by přinášel zisk ještě větší), je žádoucí tento produkt zařadit do výrobního programu společnosti.

5. 2. 2 Vztah absorpční kalkulace a kalkulace variabilních nákladů k podnikovému zisku

Z hlediska kalkulace úplných vlastních nákladů je vznik zisku (ztráty) spojen výhradně s fází prodeje. Zisk (ztráta) je funkcí objemu prodaných výkonů. Náklady vynaložené na

výrobu jsou chápány jako budoucí prospěch, který zvyšuje ocenění prováděných výkonů. Velikost tohoto prospěchu se projeví až při prodeji výkonu, pokud porovnáme jeho prodejní cenu a vynaložené náklady. Zisk se měří jako rozdíl mezi výnosy z prodeje (tržbami) a průměrnými celkovými (plnými) náklady prodaných výkonů.

Rovnice zisku má v tomto pojetí následující tvar:

$$Z = T - N$$

$$Z = (c_j \cdot x) - N \quad (5.1)$$

kde: Z..... výsledek hospodaření (zisk, ztráta)

T..... celkové tržby

N..... celkové náklady

c_j jednotková cena

x..... objem prodané produkce

Naproti tomu kalkulace variabilních nákladů spojuje vznik výsledku hospodaření vždy s celkovou podnikatelskou aktivitou. Zisk (ztráta) není pouze důsledkem prodeje výkonu za vyšší (nižší) cenu, než jsou celkové náklady vynaložené na výrobu a prodej výkonů. Je výsledkem celkové podnikatelské činnosti v hodnoceném období. Kalkulace variabilních nákladů přináší nový pohled na fixní náklady. Ty více než s výkonem souvisejí s časovým obdobím a z nákladů na jednotlivé výkony jsou vyloučeny. Je třeba je reprodukovat v období, kdy vznikly bez ohledu na to, zda výkony vytvořené v tomto období byly prodány či nikoli.

Rovnice zisku v tomto případě vypadá takto:

$$Z = \text{HRUBÉ ROZPĚTÍ} - \text{FN}$$

$$Z = \sum (c_j - v_j) - \text{FN} \leftrightarrow x(c_j - v_j) - \text{FN} \quad (5.2)$$

kde: Z..... výsledek hospodaření (zisk, ztráta)

c_j jednotková cena

v_j jednotkové variabilní náklady

FN..... celkové fixní náklady

x..... objem produkce

Tuto rovnici zisku je možno využít jednak pro kvantifikaci samotného zisku, ale i pro řešení různých typů rozhodovacích úloh které jsou zaměřeny na výpočet (zjištění) některé proměnné z rovnice. Jedná se především o úlohy spojené se stanovením:

- bodu zvratu a požadované úrovně zisku,

- maximální výše fixních nákladů při plánovaném objemu výkonů,
- minimální prodejní ceny,
- maximální výše variabilních nákladů na jednotku výkonu.⁹⁸

Obě pojetí zisku (ztráty) se liší nejen svou koncepcí, ale odrážejí se i v odlišném způsobu zjišťování výsledku hospodaření podniku. V tradičním pojetí kalkulace úplných vlastních nákladů se zisk nebo ztráta vyjadřuje jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a průměrnými plnými náklady prodaných výkonů. Kalkulace variabilních nákladů z nákladů jednotlivých prodaných výkonů podíl rozvržených fixních nákladů *vyklučuje*. Přínos jednotlivého výrobku pro podnik hodnotí podle velikosti marže (krycího příspěvku), kterou se každý výrobek podílí na úhradě fixních nákladů. Není přitom možné jednoznačně určit, který přístup je správný. O jeho volbě by měl vždy rozhodnout management podniku po důkladné analýze charakteru rozhodovací úlohy a s přihlédnutím ke konkrétním podmínkám, ve kterých výrobní proces probíhá. Nový pohled na zisk se neprojevuje pouze ve způsobu jeho následného zjišťování, ale má význam také při úvahách, jak zajistit jeho žádoucí úroveň v budoucnosti.

5. 2. 3 Využití absorpční kalkulace a kalkulace variabilních nákladů ve výrobním rozhodování

Kalkulace variabilních nákladů je vhodným nástrojem doporučovaným pro řízení podniku při nižším využití výrobní kapacity. Při rozhodování o sortimentní politice a úrovni vytížení výrobních kapacit na bázi celkových nákladů dochází často k chybným rozhodnutím, kdy jsou při nízkém využití fixních nákladů odmítány výrobky s kladným příspěvkem na krytí, ale s cenou pod úrovní celkových vlastních nákladů. To vede ke zhoršení výsledku hospodaření. Kalkulace variabilních nákladů vytváří rozhodovací základnu pro správné stanovení výrobního sortimentu a pro optimalizaci zisku. Nemůže však zjistit výši výrobních nákladů. Podnikatelský subjekt obvykle nestojí před alternativou kalkulace úplných vlastních nákladů nebo kalkulace variabilních nákladů. Celou řadu otázek je možno správně zodpovědět pouze tehdy, pokud budou použity *oba*

⁹⁸ K tomuto problému blíže FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. [4]

dva přístupy současně. Rozhodování o tom, zda určitý (na první pohled ztrátový) výrobek nadále vyrábět vede při použití kalkulace úplných vlastních nákladů často k nesprávným rozhodnutím. Pokud je však v tomto případě použita zároveň i kalkulace dílčích nákladů, může management podniku při použití a vzájemném porovnání obou přístupů případným chybným rozhodnutím zabránit. Tuto skutečnost je možno demonstrovat na následujícím číselném příkladu.

Výrobní podnik vyrábí tři druhy výrobků A, B, C. Zisk jednotlivých výrobků je zjištěn při použití kalkulace úplných vlastních nákladů tak, jak je uvedeno v tabulce č. 5:

Tab. č. 5: Výpočet zisku dle kalkulace úplných vlastních nákladů

Výrobky	Tržby (Kč)	Variabilní náklady (Kč)	Fixní náklady (Kč)	Celkové náklady (Kč)	Zisk (Kč)
A	720 000,00	430 000,00	135 832,27	565 832,27	154 167,73
B	540 000,00	390 000,00	123 196,71	513 196,71	26 803,29
C	360 000,00	288 000,00	90 967,03	378 976,03	– 18 976,03
Celkem	1 620 000,00	1 108 000,00	350 005,00	1 458 005,00	161 995,99

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998, strany nečíslovány. Bez ISBN.

Pozn.: Drobné nepřesnosti v součtovém řádku jsou způsobeny zaokrouhlováním.

Rozdělení fixních nákladů na jednotlivé výrobky je provedeno pomocí kalkulační přírážky, kde:

celkové náklady	1 458 005 Kč
– variabilní náklady	1 108 000 Kč

= fixní náklady	350 005 Kč
-----------------	------------

$$\text{Koeficient fixních nákladů} = \frac{350005}{1108000} \times 100 = 31,5888989 \%$$

(fixní náklady výrobku představují přibližně 31,5889 % jeho variabilních nákladů⁹⁹)

⁹⁹ Jiná interpretace koeficientu fixních nákladů: Na 1,- Kč variabilních nákladů připadá cca 0,32 Kč nákladů fixních.

Jak je uvedeno v tabulce č. 5, výsledek hospodaření výrobku C zjištěný na základě kalkulace úplných vlastních nákladů porovnáním jeho tržeb a celkových nákladů vykazuje zápornou hodnotu – ztrátu ve výši 18 976,03 Kč. Z hlediska kalkulace úplných vlastních nákladů představuje výrobek C produkt, který pro podnik není výhodný. Za této situace je nutné rozhodnout o další strategii podniku s ohledem na lepší využití stávajících výrobních kapacit. Jedna z možností připadajících v úvahu spočívá ve zvýšení vytížení kapacit společnosti například cestou zdvojnásobení výroby ztrátového produktu C.

Tab. č. 6: Výpočet zisku dle kalkulace úplných vlastních nákladů

Výrobky	Tržby (Kč)	Variabilní náklady (Kč)	Fixní náklady (Kč)	Celkové náklady (Kč)	Zisk (Kč)
A	720 000	430 000	107 810	537 810	182 190
B	540 000	390 000	97 781	487 781	52 219
C	720 000	576 000	144 414	720 414	– 414
Celkem	1 980 000	1 396 000	350 005	1 746 005	233 995

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998. strany nečíslovány. Bez ISBN.

Přirazení fixních nákladů jednotlivým výrobkům je opět provedeno pomocí kalkulační přírážky, kde:

celkové náklady	1 746 005 Kč
– variabilní náklady	1 396 000 Kč
<hr/>	
= fixní náklady	350 005 Kč

$$\text{Koeficient fixních nákladů} = \frac{350005}{1396000} \times 100 = 25,0719914\%$$

(fixní náklady výrobku představují přibližně 25,0720 % jeho variabilních nákladů)

Jak ukazují údaje v tabulce č. 6, zvýšení výroby i obratu ztrátového výrobku C o 100% by přineslo pozitivní efekt. Došlo by sice k nárůstu celkových variabilních nákladů, ale zároveň i k vyššímu využití výrobních kapacit a v jeho důsledku ke snížení podílu

nevyužitých fixních nákladů v celkových fixních nákladech podniku. To by mělo za následek nejen zvýšení celkových nákladů, ale i tržeb za prodané výrobky a v konečném důsledku by nastalo výrazné snížení ztráty výrobku C (z –18 976,- na –414,- Kč) i navýšení celopodnikového zisku (z původních 161 996,- na 233 995,- Kč). Toto opatření by se do zvýšení efektivnosti podniku promítlo pozitivně.

Původní propozice příkladu (viz tabulka č. 5) ukazuje, že výrobek C je pro podnik jednoznačně ztrátový. Proto se jako na první pohled nejlepší a nejlogičtější řešení může jevit i jiná alternativa – rozhodnutí managementu o úplném vyřazení tohoto výrobku z výrobního programu. Takový závěr by však byl správný pouze za předpokladu, že by příslušné podílové fixní náklady, které byly dosud spojovány s výrobkem C, byly rozmělněny mezi zbývajících výrobky A, B a výrobní kapacita uvolněná vyřazením výrobku C byla vyrovnána zvýšením odbytu obou zbývajících výrobků (A, B). Pokud ke zvýšení odbytu výrobků A a B nedojde, rozpustí se sice fixní náklady vyřazovaného výrobku C ve výši 90 976,03 Kč mezi zbývajících dva výrobky, ale zároveň to povede ke zhoršení celkového výsledku hospodaření, jak ukazuje tabulka č. 7.

Tab č. 7: Výpočet zisku dle kalkulace úplných vlastních nákladů po vyřazení ztrátového výrobku

Výrobky	Tržby (Kč)	Variabilní náklady (Kč)	Fixní náklady (Kč)	Celkové náklady (Kč)	Zisk (Kč)
A	720 000,00	430 000,00	183 539,05	613 539,05	106 460,95
B	540 000,00	390 000,00	166 465,65	556 465,65	– 16 465,65
Celkem	1 260 000,00	820 000,00	350 005,00	1 170 005,00	89 995,00

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998, strany nečíslovány. Bez ISBN.

Pozn.: Drobné nepřesnosti v součtovém řádku jsou způsobeny zaokrouhlováním.

Rozdělení fixních nákladů na jednotlivé výrobky je provedeno opět pomocí kalkulační přírážky, kde:

celkové náklady	1 170 005 Kč
– variabilní náklady	820 000 Kč
<hr/>	
= fixní náklady	350 005 Kč

$$\text{Koeficient fixních nákladů} = \frac{350005}{820000} \times 100 = 42,6835365 \%$$

(fixní náklady výrobku představují přibližně 42,6835 % jeho variabilních nákladů)

Jak vyplývá z tabulky č. 7, v důsledku vyřazení ztrátového výrobku C z výrobního programu se celkový výsledek hospodaření (zisk) snížil ze 161 995,99 Kč na 89 995,00 Kč. Snížení zisku bylo způsobeno tím, že součástí celkových fixních nákladů zůstaly i fixní náklady vyřazeného výrobku a zároveň došlo ke snížení celkových variabilních nákladů, které již zahrnovaly pouze variabilní náklady nadále vyráběných výrobků A a B. Za tohoto stavu nebylo také možno zvětšit jejich obrat, tudíž se snížily i celkové tržby. Kalkulační přírážka použitá k rozvržení společných fixních nákladů na výrobky A a B se v důsledku nižší základny (celkových variabilních nákladů) zvýšila z 31,5889 % na 42,6835 %. Jak se ukazuje, vyřazení ztrátového výrobku C by při zachování současné kapacity v důsledku nevyužití fixních nákladů vedlo k nežádoucímu výsledku, který by zároveň negativně ovlivnil efektivnost podniku.

Naproti tomu použití kalkulace variabilních nákladů, kdy je prováděn výpočet krycího příspěvku (nikoli výpočet zisku), je zobrazeno v tabulce č. 8.

Tab č. 8: Výpočet krycího příspěvku

Výrobky	Tržby (Kč)	Variabilní náklady (Kč)	Krycí příspěvek (Kč)
A	720 000	430 000	290 000
B	540 000	390 000	150 000
C	360 000	288 000	72 000
Celkem	1 620 000	1 108 000	512 000

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998, strany nečíslovány. Bez ISBN.

Při rozhodování o sortimentní politice dochází v podniku často k chybným rozhodnutím, kdy jsou při nízkém využití fixních nákladů odmítány zakázky s cenou pod úrovní celkových nákladů, ale s kladnou hodnotou příspěvku na krytí, což vede ke snížení výsledku hospodaření. Propočet krycího příspěvku v tabulce č. 8 jasně ukazuje, že i u

ztrátového výrobku C je dosahováno kladné hodnoty marže a to 72 000 Kč. I výrobek C, který je z pohledu absorpční kalkulace ztrátový a jeho zařazení do výrobního programu tudíž pro podnik nežádoucí, přispívá ke krytí celkových fixních nákladů. Tento výrobek je tedy pro podnik přínosem a bylo by chybou jeho výrobu zastavit. Z podstaty krycího příspěvku uvedené v předcházejícím textu (viz subkapitola 3.6) zároveň vyplývá, že pokud by se prodejní cena produktu rovnala výši jeho jednotkových variabilních nákladů, byl by krycí příspěvek roven nule a teprve v tomto případě by bylo vhodné výrobu tohoto výrobku zastavit.

V některých případech však rozhodování o výrobním programu podniku na základě *absolutního příspěvku na krytí* (viz tabulka č. 8) nemusí poskytovat podnikovému managementu vždy dostatečné podklady. Jak ukazuje následující tabulka č. 9, při využití procentuálního vyjádření příspěvku na úhradu jednotlivých produktů v poměru k celkovému příspěvku na úhradu je možno zjistit *výnosově silné produkty*, které se podílejí největší měrou na úhradě fixních nákladů a na tvorbě zisku podniku.

Při hodnocení jednotlivých výrobků je v některých případech důležité přihlédnutí k dalším kritériím, jako např. procentuální příspěvek výrobku na úhradu tržeb. Tento ukazatel bývá označován jako *relativní příspěvek na krytí* a napomáhá určit „nejrentabilnější“ produkty, nebo-li tzv. *hrubou rentabilitu produktu*. Hrubá rentabilita u každého výrobků se zjišťuje jako poměr jeho krycího příspěvku a tržeb za daný výrobek. Vyjadřuje, jak se každý výrobek svým příspěvkem na krytí podílí na celkových výnosech (tržbách) podniku.

Porovnání výsledků hodnocení prospěšnosti jednotlivých produktů na základě výpočtu krycího příspěvku a hrubé rentability je provedeno v tabulce č. 9.

Tab. č. 9: Porovnání výhodnosti výrobků na základě krycího příspěvku a hrubé rentability

	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C	Součet
Příspěvek na krytí (Kč)	290 000	150 000	72 000	512 000
Podíl v %	56,64	29,30	14,06	100
Pořadí výr. dle příspěv. na krytí	1.	2.	3.	
Tržby (Kč)	720 000	540 000	360 000	1 620 000
Příspěvek na krytí (Kč)	290 000	150 000	72 000	512 000
Hrubá rentabilita (% tržeb výr.)	40,28	27,78	20,00	
Pořadí výr. dle hrubé rentability	1.	2.	3.	

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s Kol. společnosti Consulting Partners *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998, strany nečíslovány. Bez ISBN.

Jak je patrné z výsledků uvedených v tabulce č. 9, vychází pořadí prospěšnosti jednotlivých výrobků pro podnik v tomto případě shodně. Nemusí však tomu tak být ve všech případech. Záleží na konkrétní povaze rozhodovací úlohy a na tom, kterému kritériu dá v daných podmínkách management podniku při výpočtu potřebných údajů přednost. Ukazatel „hrubá rentabilita“ je obvykle používán jako doplňkové kritérium při rozhodování o pořadí užitečnosti výrobku pro podnik. Základním hlediskem většinou zůstává vypočítaná hodnota krycího příspěvku.

Na základě porovnání obou dvou kalkulačních přístupů ve výše uvedeném příkladu je tedy možno formulovat pro podnik velmi důležitý závěr: *Pokud podnik není schopen kapacity vázané výrobou ztrátových produktů výhodně uplatnit jiným způsobem, není vhodné výrobu ztrátového výrobku (C) za stávajících podmínek zastavovat a výrobek vyřazovat z výrobního programu podniku. V důsledku tohoto kroku by totiž došlo k podstatnému zhoršení výsledku hospodaření (viz tabulka č. 7), což by mělo negativní dopady na vývoj efektivnosti podniku.*

5. 2. 4 Přednosti a význam kalkulace variabilních nákladů pro řízení

Vznik kalkulačního postupu Variable Costing představuje jednu z významných etap ve vývoji kalkulace. Nejen že splňuje dřívější tradiční funkce kalkulace z hlediska požadavku řízení – to je správně na základě příčinné souvislosti přiřadit náklady kalkulovaným výkonům, ale navíc umožňuje přizpůsobit kalkulaci určitým potřebám rozhodování, plánování a účinnější kontroly nákladů. Uplatňuje nový prvek, kterým je důsledné rozlišení fixních a variabilních složek nákladů. Tím je dosaženo toho, že evidence a kalkulace nákladů vyjadřuje vztahy mezi náklady, objemem produkce a ziskem a zároveň není náročná na informace, z nichž se při jejím sestavování vychází. Pracuje s běžně dostupnými údaji a není nutné pro každou variantu rozhodování provádět zvláštní propočty.¹⁰⁰

Oddělené sledování variabilní a fixní složky nákladů má význam jak pro vlastní *vnitropodnikové řízení*, tak i pro jeho *plánování a kontrolu*.

V procesu řízení má kalkulace variabilních nákladů v porovnání s absorpční kalkulací několik výhod:

1. Sestavení kalkulace je *jednodušší*, neboť odpadá rozvrhování režijních nákladů fixního charakteru na kalkulované výkony a s tím spojené určování vhodných rozvrhových základů a následné zjišťování režijních přírážek nebo sazeb. Kalkulace variabilních nákladů je rovněž oprostěna od chyb, které v absorpční kalkulaci vznikají při přiřítání režijních nákladů na kalkulační jednici.
2. Kalkulace variabilních nákladů umožňuje v některých případech *pružnější orientaci v otázkách cenové tvorby*. Je tomu tak např. u zakázek, které jsou realizovány v rámci dodatečného (doplňkového) využití stávající výrobní kapacity. Variabilní náklady kalkulační jednice, jak již bylo uvedeno výše, představují přirozenou spodní hranici ceny. Každá cena, která bude vyšší, bude přinášet určitý příspěvek na úhradu fixních nákladů, případně bude přispívat k tvorbě zisku podniku.
3. Zatímco u absorpční kalkulace jsou úhrnné průměrné náklady výkonu *nepřímo úměrné* změnám v objemu produkce a výsledek hospodaření není v přímém vztahu

¹⁰⁰ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. et al. [20]

k objemu prodaných výkonů, u kalkulace variabilních nákladů se mění marže (krycí příspěvek) přímo úměrně s odbytem, pokud je vyráběn jeden druh nebo stálý sortiment produkce. Pochopení této skutečnosti je velmi důležité pro plánování. Marže je považována za mnohem vhodnější kritérium optimalizace výrobního programu a sortimentního složení výkonů než zisk, protože její hodnota se u určitého výrobku mění podle toho, jak velký je objem vyráběné produkce tohoto výrobku.

V procesu plánování má oddělené sledování variabilních a fixních nákladů rovněž svůj význam. Obvykle je třeba určit, které z nákladů se v důsledku přijetí určité varianty změní a které zůstanou stejné. Vychází se přitom z obecného závěru, že velká část krátkodobých rozhodnutí nevyvolává změnu fixních nákladů a že se mění pouze náklady variabilní. Při plánování určitého výrobního procesu, kdy rozhodujeme, zda tento proces zrušit či zachovat, je možno předpokládat, že zrušením výroby by odpadly veškeré s ní spojené variabilní náklady a problém se tak redukuje na zkoumání fixních nákladů (které z nich odpadnou a zda vůbec nějaké odpadnou).

Při řízení hospodárnosti nákladů se rovněž projevuje rozdílný přístup k variabilním a fixním nákladovým složkám. Pokud jde o kontrolu nákladů variabilních, jedná se v podstatě o kontrolu rozdílů mezi skutečnými náklady a nákladovým úkolem. Zjišťuje se, jaké odchylky vznikají a kde, hledají se jejich příčiny a viníci a konečným cílem je tyto odchylky odstranit, nebo alespoň omezit jejich vznik. Kontrola fixních nákladů souvisí s maximálním využíváním existující výrobní kapacity, jejíž vytvoření a využívání je spojeno s určitou výší fixních nákladů. Během tohoto procesu dochází často k odhalování nesouladu mezi jednotlivými dílčími výrobními kapacitami. Tento nesoulad může mít za následek vznik tzv. *prázdných fixních nákladů*, který celkovou kapacitu zároveň snižuje. V rámci nápravných opatření dochází k odstranění nepotřebných a přebytečných kapacit, pokud má být objem produkce zachován na stejné úrovni, nebo se plánuje jeho snížení.

5. 2. 5 Praktická omezení a nedostatky kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů přináší do vnitropodnikového řízení řadu nezpochybnitelných výhod. Tyto výhody však nelze zobecňovat, neboť jejich platnost je omezena určitými *předpoklady*:

- výroba musí probíhat v podmínkách neúplného využití výrobních kapacit, přičemž dílčí kapacity by měly být správně synchronizovány;
- vstupní výrobní faktory by neměly být nijak omezeny, je tedy dostatek surovin, materiálu, pracovních sil;
- výrobní program musí být poměrně stálý, bez výraznějších změn a výkyvů;
- ve srovnávaných obdobích nesmí docházet ke zvyšování výrobní kapacity a k nárůstu fixních nákladů „skokem“. Pokud by došlo ke změně struktury nákladů, nebyla by vypočtená marže srovnatelná;
- prodejní ceny jednotlivých výrobků jsou stanovené předem a jsou tedy dané a předem známé.

Pokud jde o ustálenou hromadnou výrobu, kde je při širokém sortimentu sestavování kalkulace jednotlivých výrobků nevhodná, je použití kalkulace variabilních nákladů opodstatněné. Naopak v kusové nebo malosériové výrobě s delším výrobním cyklem, u sezónních výrob nebo v podnicích s homogenní výrobou není aplikace kalkulace dílčích nákladů vhodná.

Kromě výše uvedených předpokladů, které představují významné omezující faktory používání kalkulace variabilních nákladů v praxi, je nutno poukázat ještě na *další nevýhody* tohoto kalkulačního přístupu:

- smíšený charakter jednotlivých prvků marže (krycího příspěvku). Tato veličina typická pro kalkulaci Variable Costing je určena k úhradě vynaložených fixních nákladů a k vykázání zisku jako zbytkové (rozdílové) hodnoty. Z této skutečnosti vyplývají dva závažné nedostatky:

1. nikdy není možno zjistit *zisk na jednotku výkonu* a určit, jak jednotlivý výrobek přispívá k tvorbě celkového zisku podniku. Navíc celkový výsledek hospodaření podniku zjištěný až po ukončení výrobního procesu a po skončení účetního období je pro racionální průběh vnitropodnikového řízení nedostačující;
 2. není známa ani druhá složka marže, tj. *podíl fixních nákladů připadající na výrobek*. Proto pokud by za základ rozhodování byla vzata v úvahu pouze samotná úroveň marže jednotlivých výrobků, mohlo by snadno dojít k chybným závěrům;
- při zařazování nového výrobku do výrobního programu podniku nelze obecně jeho cenu stanovit pouze na úrovni jeho variabilních nákladů;
 - oceňování zásob nedokončené výroby a výrobků pouze variabilními náklady se neslučuje s požadavky kladenými na oceňování hospodářských prostředků v účetní závěrce a v účetních výkazech, protože jsou z tohoto ocenění vyloučeny fixní náklady. Z tohoto důvodu jsou postupy založené na kalkulaci variabilních nákladů vhodné pro *vnitropodnikové řízení*. Pro potřeby finančního účetnictví se obvykle ocenění zásob provádí tak, že se k variabilním nákladům připočítává poměrný podíl fixní režie;
 - ve většině případů nelze úplně přesně určit výši variabilních a fixních nákladů. Čistě variabilní nebo čistě fixní charakter mají pouze některé nákladové položky, *převážná většina nákladů představuje náklady smíšené*. U těchto smíšených nákladů je nutné určit hodnotu jejich variabilní i fixní složky uměle a tudíž ne zcela přesně pomocí speciálních postupů, jakými jsou např. grafické nebo matematicko-statistické metody. Pokud řídicí pracovníci vycházejí při řešení rozhodovacích úloh z takto zjištěných údajů, mohou být výsledky jejich úvah a propočtů značně zkreslené.¹⁰¹

¹⁰¹ K tomuto problému blíže SCHROLL, R. [20]

Všechna uvedená omezení vedou k závěru, že kalkulace variabilních nákladů, která operuje s marží jako souhrnem příspěvku výrobku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku podniku, by měla být používána především jako nástroj *krátkodobého (taktického) řízení v podmínkách neměnicích se fixních nákladů*. Dlouhodobá strategie každého výrobce však vždy musí vycházet z toho, že je třeba uhradit úplné náklady vyráběné produkce. Nutným předpokladem je proto rovněž znalost kalkulační úplných vlastních nákladů výrobků, které jsou součástí výrobního programu podniku.

Shrnutí

Jen málo poznatků ovlivnilo úvahy managementu podnikatelských subjektů tak výrazným způsobem, jako myšlenka Variable Costing – myšlenka odlišného přístupu k řízení variabilních a fixních nákladů. V kalkulaci variabilních nákladů je pro členění kalkulačních položek důležitá *příčina vzniku nákladů* a proto jsou náklady vyvolané jednicí konkrétního výkonu (náklady variabilní) odděleny od nákladů vyvolaných časem (náklady fixní). Fixní náklady jsou chápány jako nedělitelný celek, který byl vynaložen pro zajištění podmínek výroby určitého objemu produkce v daném časovém období. Tento blok fixních nákladů je nutno jako celek uhradit rozdílem mezi výnosy z prodeje výkonu a součtem variabilních nákladů prodaných výkonů bez ohledu na objem prodeje.

Při členění položek v kalkulaci není věnována pozornost tomu, zda jsou variabilní náklady přímo přiřaditelné výkonu, či zda se jedná o variabilní náklady společné více druhům výkonů. Kalkulované variabilní náklady proto zahrnují jak přímé, tak i nepřímé variabilní náklady (variabilní část režie). Podobně i fixní náklady mohou být jak přímé, tak nepřímé. Protože fixní náklady příčinně nesouvisejí s kalkulační jednicí, ale s časovým obdobím, je třeba je do ocenění výkonu nezahrnovat vůbec, nebo kalkulovat odděleně od nákladů variabilních. Oddělené zobrazení a kvantifikace variabilních a fixních nákladů se stává nejdůležitějším třídícím hlediskem a tvoří základ řady progresivních postupů, které jsou využívány např. při

tvorbě variantně sestavovaných podnikových plánů, při kalkulování nákladů výkonů s použitím dynamické kalkulace nebo při krátkodobých cenových rozhodováních.

Nesporný význam má oddělení variabilních a fixních nákladů také v účinnějším řízení hospodárnosti podniku, což pozitivně ovlivňuje jeho celkovou efektivnost, neboť napomáhá ke snižování spotřeby nákladů a zvyšování výsledku hospodaření. Řízení hospodárnosti variabilních nákladů je založeno na stanovení úkolu, kterého má být dosaženo na jednotku kalkulovaného výkonu. Odchyłky od tohoto úkolu by měly být co nejmenší nebo žádné. Řízení fixních nákladů se naproti tomu zaměřuje na optimální využití výrobních kapacit, přičemž úkol pro snižování těchto nákladů však v podstatě nelze stanovit.

Myšlenka Variable Costing je ale spojena také s určitými problémy. Její hlavní omezení je dáno samotným vymezením variabilních a fixních nákladů. Je třeba si uvědomit, že podnikatelská činnost je prováděna nepřetržitě v určitém čase a při podrobnějším zkoumání je zřejmé, že neměnný charakter fixních nákladů se projevuje pouze v kratších časových intervalech, kdežto v dlouhodobém horizontu se vyvíjí většina nákladů jako náklady variabilní. Proto se používání kalkulace variabilních nákladů doporučuje pouze jako nástroj k řešení *krátkodobých rozhodovacích úloh*.

Často se poukazuje na *nedostatky a omezení* kalkulace variabilních nákladů:

- a) tím, že nezahrnuje do ocenění výkonů fixní náklady, je zcela vypouští a nebere v úvahu;
- b) tím, že fixní náklady v absolutní výši odečítá od celkových výnosů z prodeje, je neoprávněně *syntetizuje* bez ohledu na to, že mají tyto náklady různý vztah k výkonům;
- c) nelze ji využít k řešení dlouhodobých rozhodovacích úloh.

Pokud se však podaří uvedená omezení v praxi podniku eliminovat, přináší systém odděleného řízení variabilních a fixních nákladů *mnohé výhody*. Kalkulace zpracovaná na základě metody Variable Costing poskytuje adekvátní informace

potřebné pro řešení rozhodovacích úloh řešených na existující kapacitě, především umožňuje rychleji se orientovat v sortimentu pro podnik výhodných produktů, podle velikosti marže posoudit přínos konkrétního výrobku k tvorbě celopodnikového zisku a pružně určit spodní hranici prodejní ceny výrobku z krátkodobého hlediska.

Využívání neabsorpční kalkulace v současné podnikové praxi umožňuje vyhnout se největšímu nedostatku přírážkových kalkulací, kterým je nepřesné přiřazení režijních nákladů výkonům. Zároveň je však třeba si uvědomit, že metoda *Variable Costing* byla konstruována pro zcela jiný účel, než je komplexní řízení nákladů podniku. V době svého vzniku byla tato kalkulace v nákladovém účetnictví využívána především v souvislosti s tvorbou cen výkonů. Místo historicky starší kalkulace ceny na bázi plných nákladů se tehdy začala používat v souvislosti s cenovým rozhodováním kalkulace ceny s přírážkou. Tato jednotková prodejní cena byla vyjádřena jako součet jednotkových variabilních nákladů a jednotkové marže ($c_j = v_j + m_j$). Tato cena byla založena na praktické aplikaci vztahů vyplývajících z analýzy bodu zvratu.

S přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem je metoda odděleného řízení variabilních a fixních nákladů a z ní vycházející kalkulace variabilních nákladů určena pro řízení struktury výroby v krátkém období v případě, že dochází k výkyvům cen a objemu prodáváných výrobků. Lze ji zároveň použít při rozhodování o tom, jak stanovit minimální cenu produktu, při které se ještě vyplatí výrobek vyrábět, dále při rozhodování o struktuře výrobního programu podniku, o využití nenaplněných výrobních kapacit atd. Všeobecně se doporučuje jako *nástroj krátkodobého řízení* v podmínkách tržní ekonomiky.

Na druhé straně je kalkulace variabilních nákladů považována za nevhodnou při řešení dlouhodobých rozhodovacích úloh, kde se upřednostňuje tradiční kalkulační postup – kalkulace úplných vlastních nákladů. Neabsorpční kalkulace totiž není schopna stanovit to, co je nejdůležitější vlastností každé kalkulace obecně – *vyčíslit co nejpřesněji náklady na určitý výrobek nebo výkon*. S režijními náklady pracuje jako

s celkem, o jehož vnitřní skladbu a přiřazení k výkonu se nezajímá. Neposkytuje žádné informace o struktuře a o příčinách spotřeby režijních nákladů.

Pokud bychom měli provést porovnání obou koncepčně odlišných kalkulačních metod – absorpční kalkulace a kalkulace variabilních nákladů – nikdy nelze říci, který způsob je lepší nebo horší. Rovněž dopady obou kalkulací na řízení nákladů a na efektivnost podniku nelze určit jednoznačně. Volba příslušné metody by měla být vždy ovlivněna konkrétními podmínkami, v nichž podnikatelský proces probíhá a typem rozhodovací úlohy, která má být řešena. Obě metody nejsou ve vzájemném rozporu, ale naopak – vhodně se doplňují. V podnicích s moderním řízením jsou díky technickým možnostem zpracování potřebných informací, které představují jednu společnou informační základnu, stále častěji *využívány oba přístupy*. Společná informační základna umožňuje *vzájemnou kombinaci* obou těchto odlišných typů kalkulací. Kalkulace dílčích nákladů proto představuje podle mého názoru *velmi důležitý doplňkový nástroj manažerského řízení používaný souběžně s jinými kalkulačními postupy*.

5.3 Využívání jednotlivých typů kalkulací v praxi podnikatelských subjektů v ČR

V této části práce je provedena analýza současného stavu využívání vybraných typů kalkulací v praxi podniků. Zkoumány byly různé podniky z poměrně široké oblasti zahrnující Liberecký, Ústecký, Královéhradecký, Středočeský kraj a Prahu. Požadované informace byly získány prostřednictvím vyplnění dotazníku (formulář dotazníku je uveden v příloze A), který byl rozdán studentům 2., 4. a 5. ročníku kombinované formy studia oboru Podniková ekonomika TUL. Ankety se zúčastnilo celkem 90 studentů – zástupců podnikatelské praxe, což považuji zároveň s přihlédnutím ke geografickému rozmístění podniků za dostatečně reprezentativní vzorek. Získané informace jsem roztřídila a analyzovala podle mnou určených kritérií. Zjištěné výsledky jsem uspořádala do přehledných tabulek a doplnila názornými grafy a doplňujícím komentářem.

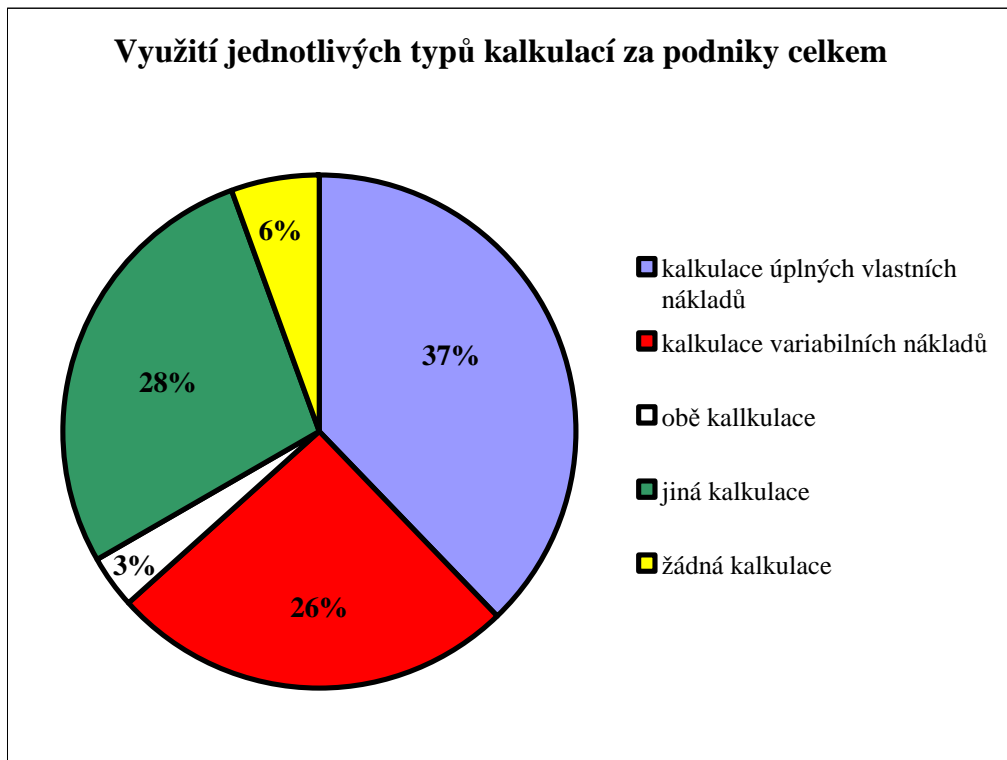
Tabulka č. 10 odpovídá na základní otázku – jaký typ kalkulace je ve zkoumaných podnicích používán. Získané hodnoty potvrdily můj předpoklad, že nejvíc je v současné podnikatelské praxi využívána u nás tradiční kalkulace úplných vlastních nákladů (34 podniky z celkového počtu, tj. 37%). Zároveň však těchto podniků není tolik, kolik bych očekávala. Následuje pro praxi tolik doporučovaná kalkulace variabilních nákladů (23 podniky, tj. 26% z celkového počtu). Poměrně velká část respondentů (28%) uvedla, že v „jejich“ podniku není používána ani jedna z výše zmíněných metod kalkulace, nýbrž kalkulace jiná (bohužel otázka v dotazníku nezjišťovala, o jaký typ kalkulace jde). Obě (navzájem se doplňující) kalkulace jsou využívány pouze ve 3% zkoumaných podniků. Tento stav není podle mého názoru vyhovující, neboť jak bylo zdůvodněno v subkapitole 5.2 disertační práce, je právě použití obou těchto kalkulačních přístupů ve vzájemné kombinaci pro podnik velmi vhodné a z hlediska zvyšování efektivnosti podniku žádoucí.

Tab. č. 10: Využití jednotlivých typů kalkulací za podniky celkem

Typ kalkulace	počet podniků	%
Kalkulace úplných vlastních nákladů	34	37,0
Kalkulace variabilních nákladů	23	26,0
Obě kalkulace	3	3,0
Jiná kalkulace	25	28,0
Žádná kalkulace	5	6,0
CELKEM	90	100,0

Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 1:



Zdroj: vlastní zpracování

Všech 90 zkoumaných podniků jsem dále rozdělila do tří kategorií – podnik malý, střední a velký. Z následující tabulky č. 11 vyplývá, jaké je zastoupení kalkulačních metod používaných v jednotlivých typech podniků. Zjištěné závěry potvrdily můj předpoklad, že ve velkých podnicích je kalkulační metoda variabilních nákladů zaváděna ve větší míře než v podnicích ostatních a její využívání je zde dokonce častější než aplikace kalkulační metody úplných vlastních nákladů (19 velkých podniků z 50 zkoumaných, tj. 38% z celkového počtu velkých podniků). U ostatních typů podniků (malý, střední) podle mého očekávání jednoznačně převažuje používání kalkulační metody úplných vlastních nákladů. Pokud jde o kombinaci kalkulační metody absorpční a kalkulační metody variabilních nákladů, tak její použití je velmi omezené a týká se pouze několika velkých podniků. Poměrně velké zastoupení u všech tří typů podniků má ale i „jiná kalkulační metoda“. Tuto skutečnost však ze získaných odpovědí podrobněji komentovat nelze.

Tab. č. 11: Použití kalkulace podle charakteru podniku

Podnik Kalkulace	malý		střední		velký		Celkem	
Kalkulace ÚVN	8	35%	9	53%	17	34%	34	38,0%
Kalkulace VN	2	9%	2	12%	19	38%	23	25,5%
Obě kalkulace	0	0%	0	0%	3	6%	3	3,0%
Jiná kalkulace	8	35%	6	35%	11	22%	25	28,0%
Žádná kalkulace	5	21%	0	0%	0	0%	5	5,5%
CELKEM	23	100%	17	100%	50	100%	90	100,0%

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka č. 12 dokumentuje závěry zjištěné z rozdělení všech zkoumaných podniků podle odvětví. Kalkulace variabilních nákladů je podle mého očekávání nejvíce využívána ve výrobních podnicích, kdežto v dalších podnicích (obchod, služby, ostatní) je tento typ kalkulace zastoupen minimálně a převažuje zde kalkulace úplných vlastních nákladů. Ve výrobních podnicích opět stojí za zmínku rovnocenné uplatnění kalkulace úplných vlastních nákladů a jiné kalkulace.

Tab. č. 12: Použití kalkulace podle odvětví

Odvětví Kalkulace	výroba		obchod		služby		ostatní		celkem	
Kalkulace ÚVN	14	28,5%	3	38%	10	48%	7	58%	34	38,0%
Kalkulace VN	18	37,0%	1	12%	3	14%	1	8%	23	25,5%
Obě kalkulace	3	6,0%	0	0%	0	0%	0	0%	3	3,0%
Jiná kalkulace	14	28,5%	2	25%	5	24%	4	34%	25	28,0%
Žádná kalkulace	0	0%	2	25%	3	14%	0	0%	5	5,5%
CELKEM	49	100,0%	8	100%	21	100%	12	100%	90	100,0%

Zdroj: vlastní zpracování

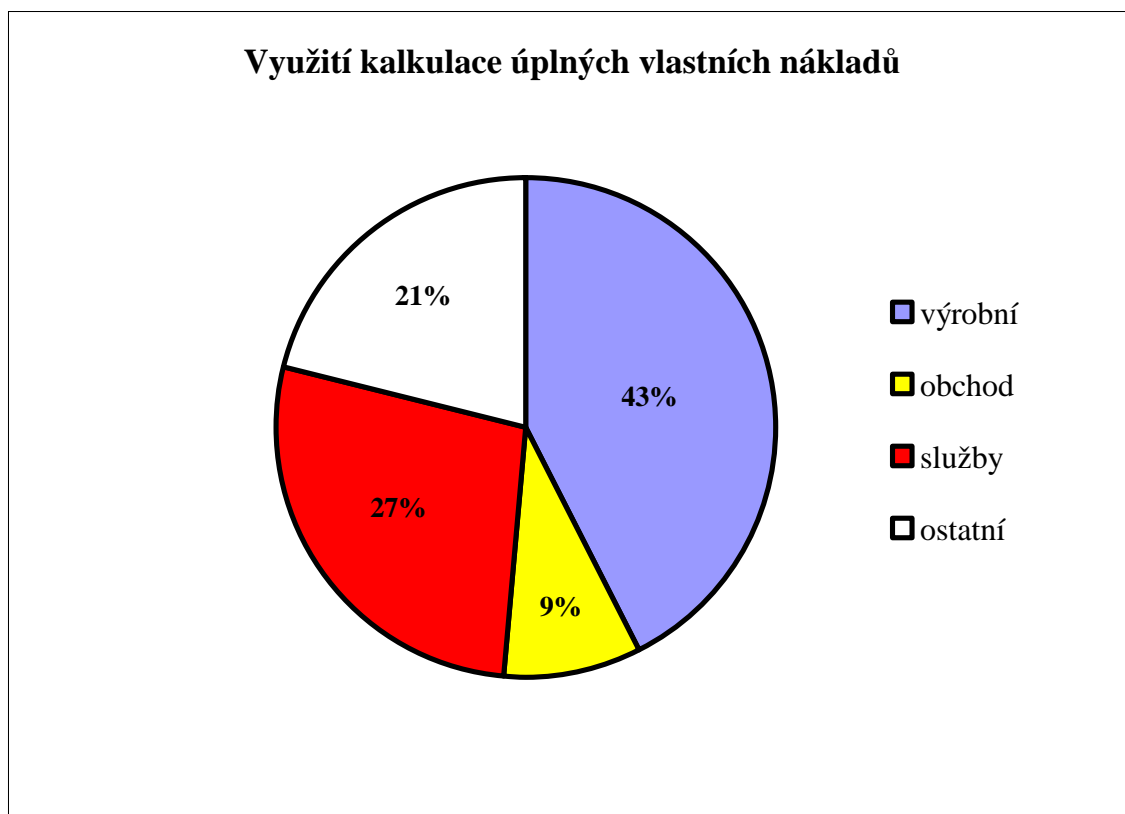
V další části zkoumání jsem se zaměřila na využívání konkrétního typu kalkulace v podnicích rozdělených podle velikosti a oborů podnikání. Z podrobnější analýzy tabulky č. 13 je patrné, že kalkulace úplných vlastních nákladů je nejvíce používána ve výrobních podnicích velkého nebo středního typu a dále v malých podnicích služeb. Zjištěné závěry jsou dokumentovány i v grafu č. 2, který názorně ukazuje i poměrně významné využívání absorpční kalkulace v ostatních podnicích.

Tab. č. 13: Využití kalkulace úplných vlastních nákladů

PODNIK	velký	střední	malý	celkem	%
Výrobní	8	6	0	14	43
Obchod	1	0	2	3	9
Služby	3	1	5	9	27
Ostatní	4	2	1	7	21
CELKEM	16	9	8	33	100

Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 2:



Zdroj: vlastní zpracování

Uvažuje podnik o změně používané kalkulace?

ANO	NE	NEVÍM	CELKEM
3	15	15	33
9%	45,5	45,5	100%

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud se jedná o odpovědi na otázku, zda podnik uvažuje o změně používané kalkulace a o přechodu na jinou kalkulační metodu, doplňující tabulka potvrzuje, že ve 45% je zřejmě

kalkulace úplných vlastních nákladů v podnicích vyhovující a o žádné změně se neuvažuje. Stejně procento respondentů však odpovědělo, že o připravovaných změnách neví, čímž mohou být odpovědi na tuto otázku celkově značně zkreslené a nelze z nich proto vyvozovat žádné významné závěry.

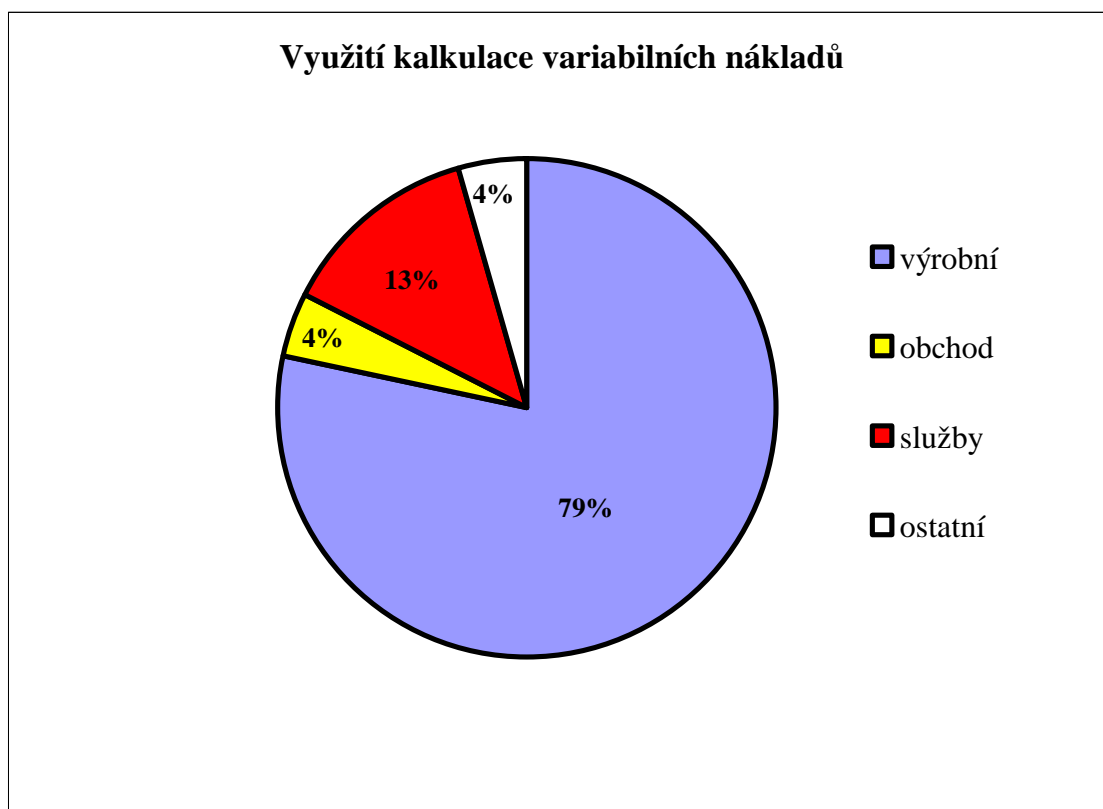
Tabulka č. 14 a následně i graf č. 3 dokumentující používání kalkulace variabilních nákladů v jednotlivých typech podniků ukazují, že tento typ kalkulace je zaveden téměř výhradně ve velkých výrobních podnicích. Její užívání v ostatních typech podniků a v nevýrobních odvětvích je téměř mizivé. Tato skutečnost souvisí podle mého názoru se samotnou podstatou kalkulace dílčích nákladů, která je založena na rozdělení celkových nákladů na variabilní a fixní část. Právě zjištění a sledování každé ze složek nákladů samostatně a odděleně může být pro řadu podnikatelských subjektů velkým, mnohdy velmi náročným a obtížně splnitelným úkolem. Mnoho podniků proto tento problém raději vůbec neřeší a spokojí se raději s používáním již zavedené kalkulace úplných vlastních nákladů. Tento postup však podle mého názoru rozhodně není z hlediska ovlivňování efektivnosti podniku správný.

Tab. č. 14: Využití kalkulace variabilních nákladů

PODNIK	velký	střední	malý	celkem	%
Výrobní	16	1	1	18	79
Obchod	0	1	0	1	4
Služby	2	0	1	3	13
Ostatní	1	0	0	1	4
CELKEM	19	2	2	23	100

Zdroj: vlastní zpracování

Graf. č. 3



Zdroj: vlastní zpracování

Uvažuje podnik o změně používané kalkulace?

ANO	NE	NEVÍM	CELKEM
0	12	11	23
0%	52%	48%	100%

Zdroj: vlastní zpracování

Zároveň však z odpovědí na otázku *Uvažuje podnik o změně používané kalkulace?* vyplývá, že ani v jednom podniku, který kalkulaci variabilních nákladů v praxi používá, se s přechodem na jinou kalkulační metodu nepočítá. Svědčí to s největší pravděpodobností o tom, že velké podniky si nutnost i výhody aplikace kalkulace dílčích nákladů při řešení krátkodobých rozhodovacích úloh velmi dobře uvědomují, znají její příznivé dopady na zvyšování efektivnosti podniku, a proto ji ve své praxi aplikují.

Pokud jde o analýzu využití jiného typu kalkulace ve zkoumaných podnicích rozdělených podle typu a oboru podnikání, je z tabulky č. 15 patrné, že „jiná kalkulace“ se využívá ve 25 podnicích, což představuje 28% z celkového počtu 90 podniků (viz tabulka č. 10).

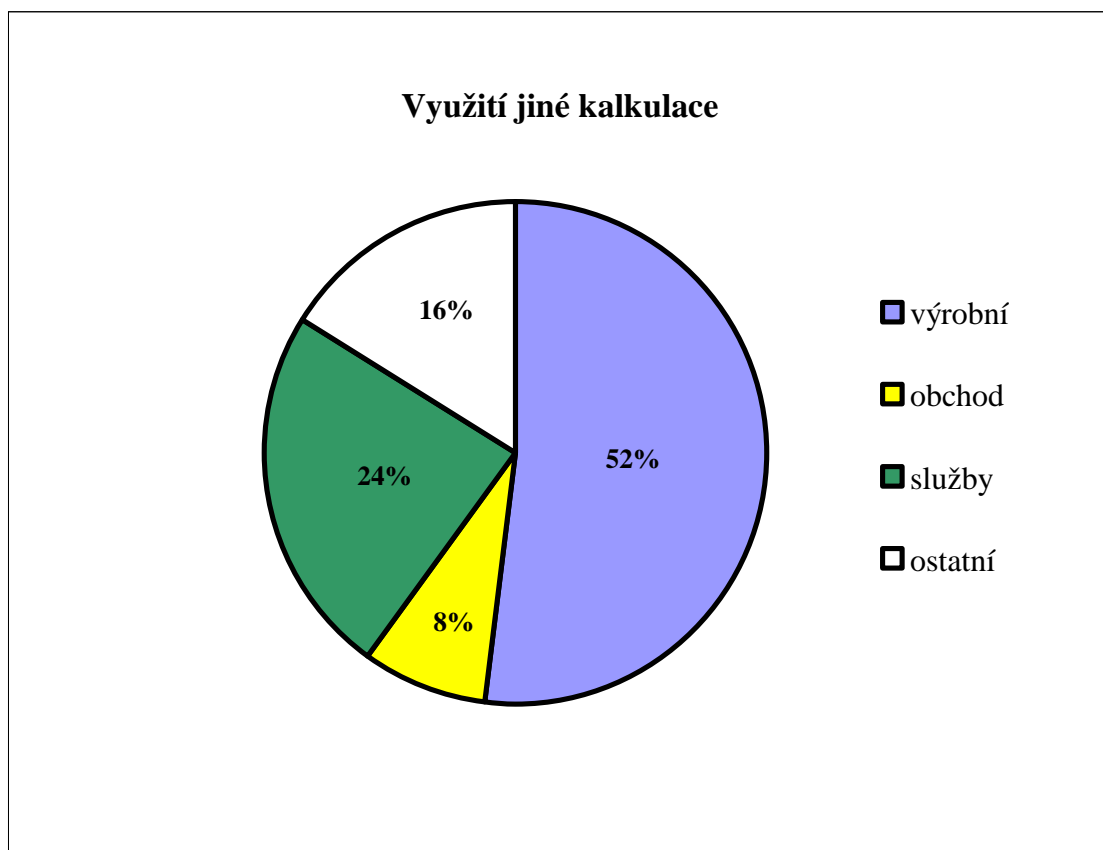
Jelikož však oslovení respondenti neuvedli ve svých odpovědích konkrétní metodu „jiné kalkulace“, nelze z těchto výsledků činit konkrétnější závěry.

Tab. č. 15: Využití jiné kalkulace

PODNIK	velký	střední	malý	celkem	%
Výrobní	9	3	1	13	52
Obchod	0	0	2	2	8
Služby	1	2	3	6	24
Ostatní	1	1	2	4	16
CELKEM	11	6	8	25	100

Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 4:



Zdroj: vlastní zpracování

Uvažuje podnik o změně používané kalkulace?

ANO	NE	NEVÍM	CELKEM
3	11	11	25
12%	44%	44%	100%

Zdroj: vlastní zpracování

Pozoruhodným momentem vyplývajícím z tabulky č. 15 je, že v souboru podniků se vyskytlo 9 velkých výrobních podniků, kde není používána kalkulace úplných vlastních nákladů ani kalkulace variabilních nákladů. Podle mého názoru je tato skutečnost zarážející a bylo by velmi zajímavé vědět, jaký jiný typ kalkulace tyto podniky při své činnosti upřednostňují.

Domnívám se, že odpovědi získané formou dotazníkového šetření provedeného mezi zástupci podnikatelské praxe tvoří dostatečný podklad pro analýzu současného stavu využívání kalkulačních metod ve zkoumaných podnicích. Na základě výsledků, k nimž jsem dospěla, jsem si mohla potvrdit či vyvrátit některé mé hypotézy o tomto problému a zároveň formulovat konkrétní závěry vypovídající o aplikaci kalkulačních přístupů podniků působících v ČR.

5. 4 Moderní metody strategického řízení nákladů

V podmínkách soudobého podnikatelského prostředí charakteristických především technickým rozvojem, rozvojem informačních technologií a růstem produktivity práce se manažerské účetnictví čím dál více orientuje i na strategické řízení, na dlouhodobé ovlivňování nákladů, výnosů a dalších faktorů, které vedou k naplnění podnikových cílů.

Klasické kalkulační metody se soustřeďují především na vnitropodnikovou hospodárnost vynakládaných nákladů a jejich těžiště spočívá v produkci výrobků a v poskytování služeb. V současné době se velmi silně projevuje stále rostoucí potřeba orientace na trh a zákazníka. V moderním vnitropodnikovém řízení nákladů proto již nestačí vycházet pouze z vnitropodnikových nákladů, které vznikají v důsledku výrobního procesu, ale i z nákladů, které připouští trh. Management podniku již neřeší pouze otázku „*Jaké budou náklady produktu?*“, ale „*Jaké jsou přípustné náklady produktu?*“. Proto nelze začít s plánováním nákladů resp. s kalkulací nákladů až ve fázi výroby, ale již v počátečních fázích vzniku produktu.“¹⁰²

¹⁰² MACÍK, K. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex, 1999. s. 227. ISBN 80-7225-002-7.

Cílem této subkapitoly je proto vymezit význam řízení nákladů v předvýrobních etapách, vysvětlit podstatu strategického řízení nákladů a stručně charakterizovat doporučené kalkulační metody, které představují základní nástroje strategického řízení nákladů po linii výkonů v praxi podnikatelských subjektů a přispívají zároveň ke zvyšování efektivnosti podniku

Strategické řízení nákladů zahrnuje celou řadu procesů a činností. Kromě snahy zkvalitnit a zrychlit veškeré aktivity a omezovat procesy, které nezvyšují hodnotu výrobku, zůstává neoddělitelnou součástí strategického řízení také řízení nákladů ve vztahu k jednotlivým výrobkům (tzv. výkonová linie řízení nákladů). Výše a struktura nákladů je ovlivněna především vlastnostmi vyráběného výrobku a způsobem a podmínkami, ve kterých výroba probíhá. Všechny tyto aspekty jsou výsledkem výzkumu, vývoje a přípravy výroby jednotlivých produktů. Je prokázáno, že o převážné části nákladů na výrobek se rozhoduje již v předvýrobních etapách, kdy se stanovují technologický postup a vlastnosti výrobku. Téměř 85 – 90% nákladů souvisejících s výrobou je výsledkem rozhodnutí, která byla učiněna v období před zahájením vlastní výroby, nikoli až v průběhu výrobního procesu. A právě možnost ovlivňovat výši výrobních nákladů v této (předvýrobní) fázi se stala základem pro rozvoj moderních přístupů a možností, jak vznik a průběh nákladů řídit a ovlivňovat.¹⁰³

5. 4. 1 Kalkulace cílových nákladů

Jedním z progresivních přístupů k řízení nákladů je tzv. *cílové řízení nákladů*. Jeho nástrojem je *kalkulace cílových nákladů*. Cílové náklady jsou „*náklady výkonu odhadované na základě odečtení požadovaného zisku z konkurenční tržní ceny. Mohou být nižší než plánované náklady výkonu, ale předpokládá se, že jich bude dosaženo v době, kdy výkon dosáhne vrcholu ve fázi výroby.*“¹⁰⁴

Kalkulace cílových nákladů je definována jako „*činnost, jejímž cílem je prověřit všechny možnosti, kterými by bylo možno snížit náklady ve fázi výzkumu vývoje a přípravy prototypu. Výsledkem této činnosti by měl být návrh výrobku, který bude splňovat všechny*

¹⁰³ K tomuto problému podrobněji ŠOLJAKOVÁ, L. [24]

¹⁰⁴ KOL. AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – oficiální terminologie*. Praha: Aspi, 2003. s. 85. ISBN 80-86395-43-X.

požadavky zákazníků a jehož výrobní náklady a cena přitom zajistí podniku požadovaný zisk.“¹⁰⁵

Kalkulace cílových nákladů se začalo využívat nejprve v 60. letech 20. stol. v Japonsku, odkud se dostala přes USA do Evropy (zejména SRN v 80. letech).¹⁰⁶ V současné době je aplikována v některých progresivních, většinou strojírenských firmách se zaměřením na automobilový průmysl a elektroniku v západoevropských zemích a v USA. Na počátku 90. let 20. stol. tuto metodu používalo 80% tehdejších významných firem s montážním typem výroby a 60% firem s procesním typem výroby. Výzkum, který byl proveden v jednotlivých odvětvích, ukázal, že využití kalkulace cílových nákladů u jednotlivých výrobců se výrazně liší podle předmětu činnosti firmy. Výsledky průzkumu jsou uvedeny v tabulce č. 16.

Tab. č. 16: Použití kalkulace cílových nákladů podle charakteru výroby

Předmět výroby	Firmy používající kalkulaci cílových nákladů (v %)
Potraviny	14
Papírenské výrobky	0
Ocel	23
Elektrospotřebiče	83
Dopravní prostředky	100
Jemná mechanika	75

Zdroj: Vlastní zpracování v souladu s ŠOLJAKOVÁ L.: *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003, s. 73. ISBN 80-7261-087-2.

Z uvedené tabulky je patrné, že využití kalkulace cílových nákladů je vyšší v případě výroby složitých výrobků, ve výrobach, které vyžadují rozsáhlý výzkum a vývoj.¹⁰⁷

Základní charakteristiky kalkulace cílových nákladů je možno vyjádřit následujícími skutečnostmi:

¹⁰⁵ ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003. s. 73. ISBN 80-7261-087-2.

¹⁰⁶ Přístup *Target Costing* byl v období před 2. světovou válkou používán i některých českých podnicích. K tomuto problému podrobněji MACÍK, K. [16]

¹⁰⁷ K tomuto problému blíže ŠOLJAKOVÁ, L. [24]

- 1) cílová kalkulace je nástroj řízení nákladů, který se orientuje na ovlivňování nákladů v předvýrobní etapě a snaží se dosáhnout minimálních budoucích nákladů, což nepochybně přispívá k růstu efektivnosti podniku;
- 2) důraz je kladen především na dobrou komunikaci mezi jednotlivými útvary a profesemi spolupracujícími na přípravě nového výrobku;
- 3) cílová kalkulace je orientována především na zákazníka a na jeho požadavky, na prvním místě stojí cena výrobku, ze které se odvozují náklady.

Kalkulace cílových nákladů se svou orientací na předvýrobní etapy řadí mezi kalkulace předběžné a zároveň se velmi podobá propočtové kalkulaci. Od těchto starších a již propracovaných kalkulačních postupů se kalkulace cílových nákladů odlišuje velmi silným zdůrazněním vazby mezi vlastnostmi, náklady a cenou výrobku a zákazníkem, takže hlavní důraz je kladen na uplatnění výrobku nebo služby na trhu.

Při cílovém řízení nákladů se na základě velmi podrobného průzkumu trhu přesně specifikují *požadavky zákazníka* na produkt. Cílová kalkulace nákladů vychází zároveň z *cílové ceny*, jejíž výše je odvozena od cenové politiky podniku. Cílová cena by měla odrážet především *hodnotu výrobku vnímanou zákazníkem*, dále vlastnosti, kvalitu a cenu konkurenčních nebo obdobných výrobků i strategické cíle podniku. Kromě cílové ceny je nutno stanovit i *cílový zisk*, který se obvykle odvíjí od požadované rentability vložených prostředků a ze ziskovosti výnosů.¹⁰⁸

Rozdíl mezi cílovou cenou a cílovým ziskem představuje maximální přípustné náklady, které bude daný výkon vyžadovat. Tyto maximálně přípustné náklady se nazývají *cílové náklady*. Kalkulaci cílových nákladů lze zjednodušeně vyjádřit následujícím způsobem:

$$\text{CÍLOVÉ NÁKLADY} = \text{CÍLOVÁ CENA} - \text{CÍLOVÝ ZISK} \quad (5.3)$$

Cílové náklady je třeba porovnat s propočtovou kalkulací nákladů nového výrobku podle navrhovaných vlastností a technologických postupů. Pokud propočtová kalkulace vykazuje vyšší náklady, než je hodnota cílové kalkulace, je nutno hledat možnosti, jak snížit náklady

¹⁰⁸ K tomuto problému blíže MACÍK, K. [16]

na úroveň nákladů cílových, které by neměly být překročeny. Hledají se rezervy v technologických postupech při vývoji produktu nebo v použitých materiálech, přehodnocují se vlastnosti připravovaných výrobků. Na konci předvýrobní etapy by vlastnosti výrobku a technologie výroby měly být na takové úrovni, aby zajistily dodržování úrovně cílových nákladů.

Shrnutí

Přínos kalkulace cílových nákladů lze jednoznačně spatřovat jednak ve výrazné orientaci na zákazníka, jehož požadavky cílovou kalkulací ovlivňují, a zároveň v posunu řízení nákladů do předvýrobních etap. Metoda klade velký důraz na přípravnou fázi, kde vzniká nejvíc ovlivnitelných nákladů. Dalším jejím přínosem je posílení součinnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů. V týmu, který pracuje na přípravě výrobku a vytvoření a dodržení cílové kalkulace, by měli být pracovníci konstrukce, technologie, zásobování, výroby, marketingu a další podle charakteru výrobku. Cílem jejich spolupráce by se měl stát návrh výrobku, který svými vlastnostmi a funkcemi plně uspokojí požadavky zákazníka a zároveň výši svých nákladů zajistí podniku požadovaný zisk. Cílová kalkulace představuje progresivní způsob využití kalkulací v řízení, protože napomáhá zvyšování efektivnosti podniku.

5. 4. 2 Kalkulace životního cyklu

Dalším nástrojem strategického řízení nákladů je *kalkulace životního cyklu* používaná při řízení nákladů výkonů. Cílem této kalkulace je vyčíslit předpokládané průměrné náklady výrobku v průběhu jeho celého životního cyklu. Životní cyklus produktu zahrnuje *„období, které začíná počáteční specifikací produktu a končí opuštěním trhu jak produktem, tak jeho podporou. Je charakterizováno vymezenými etapami včetně výzkumu, vývoje, zavedením, dospělostí, sestupem a opuštěním.“*¹⁰⁹

¹⁰⁹ KOL. AUTORŮ. *Manažerské účetnictví – oficiální terminologie*. Praha: Aspi, 2003, s. 103. ISBN 80-86395-43-X.

Kalkulace životního cyklu představuje širší pohled na náklady výkonu, neboť kromě vlastních nákladů na výrobu a prodej zahrnuje i náklady vynaložené v předvýrobních etapách (náklady na výzkum a vývoj, další náklady spotřebované v předvýrobní etapě) i náklady spojené s ukončením výroby, které do běžných plánových a operativních kalkulačních nejsou zahrnovány (daně, poplatky, náhrady za poškození životního prostředí). Navíc umožňuje zohlednit změny ceny výkonu a změny nákladů v průběhu celého životního cyklu. Tím se podstatně odlišuje od klasických kalkulačních metod, které se opírají o údaje za vymezené časové období a vyčíslují náklady na proces výroby a prodeje.

Hlavním důvodem zavádění této kalkulace do praxe podniků je růst nákladů spojených s předvýrobní etapou (náklady na výzkum a vývoj, konstrukční a technologickou přípravu výroby) a nákladů souvisejících s likvidací následků produkce výkonů. Dalším důvodem používání kalkulace životního cyklu je skutečnost, že tato kalkulace je zároveň nástrojem pro řízení a kontrolu nákladů na výzkum a vývoj.¹¹⁰

Kalkulaci životního cyklu je možné sestavovat před zahájením výrobního procesu, v průběhu životního cyklu a na konci životního cyklu výrobku. Pro strategické řízení, které klade důraz především na předvýrobní etapy, má rozhodující význam hlavně kalkulační sestavená před zahájením výrobního procesu. V předvýrobní fázi je totiž možné odhadnout budoucí vývoj nákladů a výnosů a rozhodnout, zda bude vhodný výrobek do výrobního programu podniku vůbec zařadit.

Výpočet kalkulačního životního cyklu před zahájením výroby je ovlivněn následujícími faktory:

1. *délka životního cyklu výrobku* – je to doba, po kterou se bude výrobek vyrábět a prodávat;
2. *odhad objemu prodeje výrobku za celý životní cyklus* – výrazně ovlivňuje výnosy z prodeje, jeho stanovení je velmi obtížné, neboť závisí na mnoha faktorech. Některé z nich podnik ovlivnit může (kvalita produkce, dodržování termínů dodávek, reklama), ale většina faktorů je samotným výrobcem neovlivnitelná (chování konkurence, celkový ekonomický vývoj);

¹¹⁰ K tomuto problému blíže ŠOLJAKOVÁ, L. [24]

3. *očekávaný vývoj ceny* – zde opět působí různé faktory, z nichž podnik může ovlivnit pouze některé z nich.
4. *odhad celkových nákladů spojených s výrobkem* – jedná se o náklady na výzkum a vývoj, na zavádění výroby, vlastní výrobní náklady, náklady spojené s prodejem výrobku. Tato část kalkulace životního cyklu navazuje na systém plánů a rozpočtů režijních nákladů. V oblasti jednicových nákladů se vychází z norem spotřeby.¹¹¹

Shrnutí

Kalkulace životního cyklu posuzuje náklady na výrobek za celý jeho životní cyklus, včetně nákladů na výzkum a vývoj, zavádění výroby, nákladů na marketing a nákladů spojených s ukončením výroby. Rovněž tato kalkulace (podobně jako kalkulace cílových nákladů) znamená určitý posun ve srovnání s tradičními kalkulačními metodami, neboť je zaměřena na *dlouhodobé řízení nákladů výrobků*. Navíc kalkulace životního cyklu umožňuje kontrolovat náklady na výzkum a vývoj a náklady spojené s ukončením výroby. Tyto náklady nejsou běžně zahrnuty do kalkulací používaných v operativním řízení a tím dochází k tomu, že náklady výrobku jsou vyjádřeny neúplně, což může vést k chybným důsledkům jejich řízení v praxi.

¹¹¹ K tomuto problému blíže ŠOLJAKOVÁ, L. [24]

ZÁVĚR

Cílem předkládané disertační práce bylo provést komplexní analýzu problematiky nákladů a z ní vycházejících vybraných kalkulačních postupů, které jsou v soudobých ekonomických podmínkách v České republice podnikatelskými subjekty nejčastěji využívány. Aby mohl být podán ucelený přehled o této problematice, byla práce zaměřena na následující dílčí cíle:

1. Vymezit účetnictví jako důležitý informační nástroj systému řízení podnikatelských subjektů v České republice, charakterizovat jeho současnou koncepci se zaměřením na jednotlivé účetní subsystémy a poukázat na odlišnosti v požadavcích jednotlivých skupin uživatelů na těmito subsystémy poskytované účetní informace.

Uvedený dílčí cíl je zpracován v první kapitole disertační práce. Účetnictví vzniklo na určitém stupni ekonomického rozvoje společnosti. V současné době představuje ucelený komplexně propracovaný systém, jehož úkolem je především zobrazovat hodnotovou stránku podnikatelské činnosti a informovat uživatele o věrném obrazu hospodaření podnikatelského subjektu. Konkrétní způsob zobrazení hodnotové stránky činnosti podniku je vždy závislý na tom, za jakým účelem je hodnotová stránka procesů probíhajících v podniku sledována, kdo je uživatelem účetních informací a jaký druh rozhodovací úlohy tento uživatel řeší.

Uživatelé účetních informací je možno rozdělit na externí a interní, přičemž každá z těchto skupin uživatelů má jiné požadavky na účetní informace, pokud jde o jejich obsahovou náplň, podrobnost, strukturu, časovou orientaci či pravidelnost. Historický vývoj účetnictví proto nutně vyústil do vzniku tří uživatelsky odlišných účetních subsystémů – účetnictví finančního, daňového a vnitropodnikového.

Finanční účetnictví poskytuje informace, které slouží především potřebám externích uživatelů. Výstupy finančního účetnictví – účetní výkazy – jsou určeny většímu počtu subjektů mimo podnik a jsou většinou veřejně dostupné. Obsahem těchto účetních výkazů jsou syntetické informace za minulé období, které se týkají zobrazení podnikatelského procesu jako celku a jsou posuzovány z hlediska dlouhodobého rozvoje podniku. Finanční

účetnictví zachycuje účetní případy, které vyjadřují změny v majetku a závazcích podniku, a rovněž sleduje celkové náklady a výnosy, což umožňuje zjistit základ pro výpočet daně z příjmů a vyčíslit výsledek hospodaření za podnik jako celek. Informace finančního účetnictví jsou poskytovány zpravidla jednou ročně a při sestavování účetních výkazů musejí být dodržována legislativně daná pravidla a zákony, čímž je zaručena obsahová i časová srovnatelnost účetních informací mezi jednotlivými podniky.

S finančním účetnictvím je velmi úzce spojeno „účetnictví daňové“, jehož úkolem je příprava daňových přiznání a finančních zpráv pro výpočet všech druhů daní podle pravidel platných daňových zákonů. Tyto údaje jsou však na rozdíl od finančního účetnictví veřejně nedostupné.

Současná podniková praxe klade důraz i na sledování činnosti vnitropodnikových útvarů, kde probíhají jednotlivé procesy a vznikají konkrétní výkony. Hospodaření uvnitř účetní jednotky zachycuje účetní subsystém vnitropodnikového účetnictví, které umožňuje detailně zobrazit tyto hospodářské operace a získat tak informace o faktorech ovlivňujících celkové výsledky podniku. Vnitropodnikové účetnictví není omezováno žádnými obecně závaznými právními předpisy, ale je realizováno na základě vnitropodnikových směrnic, opatření a vyhlášek. Výstupní informace jsou neveřejné, neboť jsou považovány za chráněný nehmotný majetek (know-how) a slouží především interním uživatelům – řídicím pracovníkům. Ti požadují tyto informace průběžně a s co nejmenším zpožděním, aby mohli na jejich podkladě ovlivňovat jak právě probíhající, tak i budoucí průběh reprodukčního procesu v podniku. Informace poskytované vnitropodnikovým účetnictvím jsou podkladem pro operativní krátkodobá hodnocení i pro taktické a strategické řízení. Umožňují zároveň sledovat základní faktory, které ovlivňují efektivnost podniku a jeho celkový vývoj v budoucnosti.

Z obsahu první kapitoly vyplývá, že bylo dosaženo prvního dílčího cíle.

2. Podat analýzu manažersky orientovaného informačního systému včetně deskripce historického vývoje vnitropodnikového účetnictví, který vyústil do existence jednotlivých účetních subsystémů a byl završen vznikem manažerského účetnictví.

Uvedený cíl je zpracován ve druhé kapitole předkládané disertační práce, v jejímž úvodu je nastíněn stručný přehled historického vývoje vnitropodnikového účetnictví. Z tohoto vývojového procesu rozděleného do pěti etap je patrné, jak změny společenských a ekonomických poměrů, růst složitosti výrobního procesu, změny výrobních podmínek a požadavek na dostatek kvalitních informací ze strany uživatelů vedly nejprve k postupnému oddělení vnitropodnikového (nákladového) účetnictví od účetnictví finančního a následně (mnohem později) k plynulému přerodu nákladového účetnictví v účetnictví manažerské.

Výstižně a stručně je možno uvést, že informace poskytované nákladovým účetnictvím podávají odpověď na následující otázky:

- Jaké jsou skutečné či předem stanovené náklady výkonů, výrobků nebo služeb?
- Které výkony jsou při současných cenách pro podnik nejefektivnější?
- Jak změřit přínos vnitropodnikových útvarů k celopodnikovým výsledkům, kdo a jak ovlivňuje vývoj vnitropodnikových nákladů a výnosů?
- Jak zainteresovat jednotlivé útvary, aby svou iniciativou přispívaly co nejvíce k pozitivním výsledkům podniku jako celku?
- Jaký je rozdíl mezi skutečnými a předem stanovenými hodnotami sledovaných ekonomických veličin a kdo je za případné rozdíly zodpovědný?

Nákladové účetnictví zajišťuje podrobné informace o skutečně vynaložených nákladech a výnosech ve vztahu k prováděným výkonům (výkonové účetnictví), odpovědnostním útvarům (odpovědnostní, útvarově orientované účetnictví) nebo k činnostem a procesům (procesní účetnictví). Vyhodnocuje tyto informace ve vztahu k žádoucímu (předem stanovenému plánovanému, rozpočtovanému) stavu v podmínkách podnikatelského procesu, o jehož základních charakteristikách již bylo rozhodnuto.

Nákladové účetnictví je velmi těsně provázané s účetnictvím manažerským. Řídící pracovníci podniku potřebují při své činnosti nejenom podklady, které jim tradičně poskytuje „klasické“ nákladové účetnictví, ale navíc potřebují i takové informace, které by jim umožnily zhodnotit a posoudit různé varianty budoucího vývoje podniku. Příkladem často se vyskytujících typů rozhodovacích úloh může být např.:

- Kolik by stálo rozšíření výroby o nový výrobek?
- Jak by ovlivnilo náklady podniku zavedení nové výrobní technologie?
- Jaký důsledek by mělo omezení nebo zrušení výroby konkrétního výrobku?

Se změnami v podnikatelském prostředí a se vznikem nových požadavků managementu na informace poskytované nákladovým účetnictvím nákladové účetnictví plynule přerůstá v účetnictví manažerské, ale zůstává zároveň přitom jeho součástí. Manažerské účetnictví na rozdíl od účetnictví nákladového – orientovaného převážně na minulost – klade důraz především na informace důležité pro potřeby aktivního řízení a rozhodování o budoucím vývoji podniku, takže se výrazně orientuje i na budoucnost.

Manažerské účetnictví je určeno hlavně po vnitřní potřeby řízení a ty jsou u každého podnikatelského subjektu individuální. Jedním z důsledku této skutečnosti je, že pojem „manažerské účetnictví“ dosud není v celosvětovém měřítku zcela jednotně vymezen a neexistuje pro něj ani jednotná definice. Dalším potvrzením tohoto faktu je značná volnost, kterou má každý podnik při výběru z možností, jakým způsobem vést vnitropodnikové účetnictví. Podle konkrétních podmínek v dané účetní jednotce to může být jednookruhový, dvouokruhový nebo kombinovaný způsob. Přesto existují určité základní oblasti, pro které jsou informace manažerského účetnictví nepostradatelné. Manažerské účetnictví má velmi úzkou spojitost s nákladovým controllingem zaměřeným rovněž na sledování vnitropodnikových nákladů a výnosů a podobně jako manažerské účetnictví slouží pro operativní i strategické řízení podniku.

V uvedené kapitole bylo dosaženo druhého dílčího cíle.

3. Provést komplexní analýzu nákladů jako základní ekonomické kategorie manažerského účetnictví s důrazem na podrobnou klasifikaci nákladů z různých hledisek.

Zpracování tohoto cíle je obsaženo ve třetí kapitole disertační práce. Pojem „náklady“ představuje nejdůležitější ekonomickou kategorii manažerského účetnictví a zároveň náklady jsou jedním z nejvýznamnějších faktorů ovlivňujících efektivnost podnikatelské činnosti všech ekonomických subjektů.

Náklady představují spotřebu elementárních vstupů vyjádřenou v peněžních jednotkách, přičemž pojetí nákladů z hlediska finančního a manažerského je značně odlišné. Pro vstupy označované jako náklady ve finančním účetnictví vždy platí, že mezi nákladem a vyprodukovaným výstupem existuje velká volnost, tzn., že vynaložený náklad ne vždy souvisí s produkovaným výkonem, výrobkem nebo službou. Důraz je kladen především na vyjádření skutečné výše spotřebovaných nákladů. Manažerské účetnictví naproti tomu chápe náklady nejen jako hodnotově vyjádřenou, ale i účelně vynaloženou spotřebu ekonomických zdrojů podniku, která je zároveň účelově spojena s jeho činností. Kromě zobrazení výše nákladů (skutečných, předem stanovených) je velmi důležitá také jejich hospodárnost, racionální vynakládání a zhodnocení během reprodukčního procesu.

Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a vyprodukovaným výstupem lze odvodit i některá důležitá kritéria, která vypovídají o míře racionality během podnikatelského procesu uskutečňovaných činností. Jedná se především o hospodárnost, ekonomickou účinnost a efektivnost podnikatelské činnosti.

Podle způsobu vyjádření a ocenění nákladů v účetnictví se rozlišuje finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Mezi náklady z hlediska finančního a manažerského účetnictví existují věcné a časové rozdíly. V manažerském účetnictví se vychází z hodnotového a ekonomického pojetí nákladů, proto jsou v manažerském účetním subsystému náklady vyjádřeny v jiném rozsahu než v účetnictví finančním.

Náklady podniku představují velmi složitý a nehomogenní celek rozličných elementů vstupujících do podnikatelského procesu. Tyto prvky se v transformačním procesu spojují, vzájemně prolínají a ovlivňují. Zároveň se jednotlivé vstupy liší svými vlastnostmi, svým chováním i uplatněním v procesu výroby. Pro pochopení podstaty nákladů a jejich vývoje je v této části práce provedena podrobná klasifikace nákladů podle různých hledisek a následně i analýza jejich vlastností. Uspořádání nákladů do jednotlivých logických celků tvoří nepostradatelnou informační základnu uživatelů účetních informací při řízení podnikatelského procesu s cílem napomáhat zvyšování efektivnosti podniku.

Podle obsahu třetí kapitoly je možno konstatovat, že bylo dosaženo třetího dílčího cíle.

4. Analyzovat kalkulaci jako nástroj sledování a přiřazování nákladů ve vztahu k výkonům včetně deskripce struktury nákladových položek obsažených v jednotlivých typech kalkulačního vzorce.

Tento cíl disertační práce je zpracován ve čtvrté kapitole. Jejím podkladem se stala především předchozí třetí kapitola, ve které bylo provedeno podrobné vysvětlení pro kalkulaci základního pojmu „náklady“ včetně komplexní analýzy nákladů z různých hledisek. Analýza nákladů je totiž nezbytným předpokladem studia další – na ni navazující – problematiky, problematiky kalkulací a zároveň tvoří informační základ bez něhož není možno náklady efektivně řídit.

Tradičním úkolem vnitropodnikového (nákladového i manažerského) účetnictví vždy bylo, a v současných podmínkách podnikání nadále zůstává, poskytovat informace o nákladech všech výrobků, prací a služeb, které jsou předmětem činnosti podnikatelského subjektu. Nástrojem přiřazení nákladů konkrétnímu výstupu a jejich vyčíslení po linii výkonové je kalkulace, která je v tomto textu pojímána jako postup, činnost vedoucí určení nákladů na konkrétní výstup. Správné přiřazení nákladů k jejich nositelům se na první pohled jeví jako úkol poměrně jednoduchý, ale v praxi bývá jeho splnění spojeno s řadou problémů.

Vypovídací schopnost kalkulace závisí kromě jiného i na tom, v jaké struktuře jsou kalkulované náklady zobrazeny. Uspořádání jednotlivých nákladových položek zachycují tzv. kalkulační vzorce. Pojem „vzorec“ by však neměl být v moderních podnicích chápán jako striktně daná forma vykazování nákladů na kalkulační jednici, ale při jeho aplikaci by měly být vždy akceptovány individuální podmínky výroby a potřeby uživatele. V této části práce jsou proto uvedeny různé podoby kalkulačních vzorců. Je provedena jejich analýza a deskripce struktury s přihlédnutím k charakteru a vlastnostem nákladových položek, které jsou v těchto vzorcích obsaženy. Zároveň je zdůrazněna skutečnost, že předpokladem kvalitního řízení nákladů podniku je uplatňovat vždy specifický přístup v závislosti na charakteru a typu konkrétní rozhodovací úlohy. Tradičně používaný typový kalkulační vzorec vyjadřující absorpční kalkulaci v mnoha případech neposkytuje dostatečné podklady pro řízení nákladů, proto se v současné době stále častěji vychází z kalkulačních vzorců založených na odlišných principech. Jedná se např. o retrográdní kalkulační vzorec a především o kalkulační vzorce oddělující variabilní a fixní náklady, jejichž použití je v současných ekonomických podmínkách při praktické činnosti podnikatelských subjektů nezbytné.

Z obsahu čtvrté kapitoly disertační práce plyne, že bylo dosaženo čtvrtého dílčího cíle.

5. Zaměřit se – v návaznosti na provedené analýzy nákladů a některých kalkulačních vzorců – na problematiku využití vybraných kalkulačních přístupů používaných nejčastěji ve vnitropodnikovém řízení podnikatelských subjektů v ČR s uvedením jejich individuálního hodnocení a vzájemné komparace.

Tento dílčí cíl disertační práce je zpracován v páté kapitole. Teoretickým podkladem této části se stala třetí kapitola, která se zabývá podrobnou analýzou problematiky nákladů a rovněž kapitola čtvrtá analyzující vybrané typy kalkulačních vzorců, z nichž se odvíjejí konkrétní v praxi používané kalkulační postupy.

Obsahem páté kapitoly je provedení podrobné analýzy vybraných kalkulačních přístupů s vysvětlením jejich hlavních předností a nedostatků. Zvláštní pozornost je věnována

specifickým charakteristikám těchto kalkulací se zdůrazněním skutečnosti, že aplikace konkrétního kalkulačního přístupu vždy závisí na povaze rozhodovací úlohy, k jejímuž řešení kalkulace slouží.

Tradiční nákladovou kalkulací používanou v praxi podnikatelských subjektů v ČR je kalkulace úplných vlastních nákladů (absorpční kalkulace). Tato kalkulace, jejímž vyjádřením je tzv. typový kalkulační vzorec, byla konstruována již na začátku 20. stol., tedy v době, kdy se struktura nákladů vyznačovala vysokým podílem nákladů přímých a problémy s rozvrhováním nepřímých nákladů (režie) prakticky neexistovaly. V důsledku rozvoje výrobních a informačních technologií se v průběhu 20. stol. charakter výroby výrazně změnil, což mělo za následek nárůst podílu režijních nákladů (nad 50% nákladů celkových) a vznik problémů s rozvrhováním těchto režijních nákladů na kalkulační jednici. Jedním z nejvýznamnějších nedostatků kalkulace úplných vlastních nákladů je také to, že nebere v úvahu rozdělení nákladů na variabilní a fixní složku a celkové náklady výrobku tudíž nevyjadřuje úplně správně. V soudobých podmínkách proto tato kalkulace při řešení určitých typů rozhodovacích úloh přestává potřebám managementu podniků vyhovovat. Zároveň však i přes své nedostatky zůstává v některých ohledech nezastupitelná, neboť představuje jediný možný způsob, jak vyčíslit (s větší či menší přesností) celkové náklady produkovaného výkonu.

Jako reakce na problémy spojené s aplikací kalkulace úplných vlastních nákladů v praxi podniků vznikla kalkulace variabilních nákladů. Tento přístup je založen na odděleném sledování nákladů variabilních a fixních. Důvodem toho, že není možné oba tyto typy nákladů směšovat dohromady a přiřazovat je společně k výstupu, je skutečnost, že variabilní a fixní náklady mají naprosto odlišnou podstatu a jiné vlastnosti, které podmiňují jejich vývoj. Kalkulovanému výkonu mohou být přiřazovány pouze náklady variabilní, které s daným výkonem bezprostředně souvisejí. Náklady fixní, které závisejí na čase, jsou ponechány v uceleném bloku a je třeba uhradit je jako celek z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výrobků bez ohledu na to, kolik výrobků bylo skutečně prodáno. Fixní náklady jsou součástí tzv. marže, podle jejíž velikosti se hodnotí přínos konkrétního výrobku pro podnik, neboť marží přispívá každý výrobek k tvorbě

podnikového zisku. Poměrně jednoduchým způsobem vyčíslitelná marže proto představuje velmi pružný nástroj pro rozhodování a modelování sortimentní politiky podniku.

Obsáhlá část kapitoly se věnuje provedení komparace obou výše uvedených kalkulačních metod, pokud jde o jejich vztah k prodejní ceně a k podnikovému zisku. Dílčí závěry jsou názorně dokumentovány na názorných schématech. Podrobná analýza využití kalkulace úplných vlastních nákladů a kalkulace variabilních nákladů ve výrobním rozhodování je podložena konkrétními příklady.

Aplikace kalkulace variabilních nákladů v praxi podniku sice umožňuje vyhnout se nepřesnému přiřazení režijních nákladů výkonu, ale zároveň je třeba si uvědomit, že tato kalkulace byla konstruována pro zcela jiný účel, než je komplexní vyčíslení nákladů podniku, proto nemůže sloužit jako prostá náhrada kalkulace úplných vlastních nákladů. Metoda odděleného řízení variabilních a fixních nákladů má své přednosti, ale je určena pouze pro řízení výroby v krátkém období a lze ji použít k řešení určitých typů krátkodobých rozhodovacích úloh. Při řešení rozhodovacích úloh dlouhodobého charakteru se i nadále upřednostňuje tradiční kalkulační postup – kalkulace úplných vlastních nákladů. Zároveň však neplatí, že by obě metody byly ve vzájemném rozporu, naopak – v určitých případech se vhodně doplňují. Proto by v podnicích s moderním řízením měly být využívány oba přístupy ve vzájemné kombinaci.

V rámci zkoumání aplikace jednotlivých kalkulačních metod při řízení nákladů podnikatelských subjektů působících v ČR jsem provedla dotazníkové šetření (formulář dotazníku je uveden v příloze A), kterého se zúčastnilo 90 respondentů – studentů kombinované formy studia oboru Podniková ekonomika TUL – zástupců podnikatelské praxe. Získané informace jsem roztřídila a analyzovala podle mnou určených kritérií. Zjištěné výsledky jsem uspořádala do přehledných tabulek a doplnila názornými grafy a doplňujícím komentářem.

V soudobých podmínkách podnikatelského prostředí se začíná management moderních podniků (zatím však pouze v Japonsku, USA, v západní Evropě) často zaměřovat rovněž na řízení nákladů v předvýrobních etapách tj. v období, kdy probíhá výzkum, vývoj a

příprava výroby jednotlivých produktů. Je totiž dokázáno, že o převážné části výrobních nákladů se rozhoduje již v době před zahájením vlastního výrobního procesu. Mezi progresivní přístupy k řízení nákladů se řadí kalkulace cílových nákladů a kalkulace životního cyklu. Aplikace těchto metod přispívá ke zvýšení efektivnosti procesu řízení nákladů podniku, a proto je možno tyto metody doporučit i podnikatelským subjektům v ČR. Jejich stručné charakteristice je věnována závěrečná část páté kapitoly.

Jak vyplývá z obsahu páté kapitoly, lze konstatovat, že bylo dosaženo pátého dílčího cíle.

Předložená disertační práce se snažila provést komplexní deskripci a analýzu problematiky nákladů a následnou deskripci, analýzu a vzájemnou komparaci z analýzy nákladů vycházejících vybraných kalkulačních postupů používaných nejčastěji v současných ekonomických podmínkách podnikatelskými subjekty v České republice. Splněním všech pěti dílčích cílů práce je možno konstatovat, že bylo dosaženo splnění hlavního cíle. Vědomostní výstupy, které vyplývají z disertační práce, by mohly být zohledněny v dalších pracích např. v následujících oblastech:

- Deskripce a analýza historického vývoje pojetí nákladů z hlediska jednotlivých účetních subsystémů.
- Analýza a komparace dalších kalkulačních metod v závislosti na technologických postupech aplikovaných ve výrobním procesu podnikatelských subjektů.
- Problematika alokace nákladů, analýza příčin přiřazování nákladů výkonům.
- Komparace přístupů k řízení nákladů aplikovaných podnikatelskými subjekty v ČR s řízením nákladů v ostatních zemích EU.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

CITACE

KNIHY, SKRIPTA

- [1] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] DOLEŽAL, J., FIREŠ, B. a MÍKOVÁ, M. *Finanční účetnictví*. Praha: Grada, 1992. 300 s. ISBN 80-85623-10-2.
- [3] FIBÍROVÁ, J., et al. *Nákladové účernictví (Manažerské účetnictví I)*. 1. dotisk 2. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2002. 347 s. ISBN 80-245-0212-7.
- [4] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. a WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] HAVELEC, J. *Základy manažerského účetnictví*. 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997. 195 s. ISBN 80-85963-36-1.
- [6] HINDLS, R., HOLMAN, R., HRONOVÁ, S. et al. *Ekonomický slovník*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 519 s. ISBN 80-7179-819-3.
- [7] HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ, M. *Kalkulace pro podnikatele*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003. 153 s. ISBN 80-7175-119-7.
- [8] HUNČOVÁ, M. *Manažerské účetnictví – základy*. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999. 125 s. ISBN 80-85922-68-1.
- [9] Kol. autorů. *Manažerské účetnictví – oficiální terminologie*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2003. 294 s. ISBN 80-86395-43-X.
- [10] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XVII. aktualizované vyd. Praha: Polygon, 2007. 416 s. ISBN 978-80-7273-143-5.
- [11] KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [12] KRÁL, B., et al. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
- [13] KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [14] KRÁL, B., et al. *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vyd. Praha: Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- [15] MACÍK, K. *Jak kalkulovat podnikové náklady?*. Ostrava: Montanex, 1994. 123 s. ISBN 80-85780-16-X.
- [16] MACÍK, K. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
- [17] MÜLLEROVÁ, L. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1994. 67 s. ISBN 80-7079-412-7.
- [18] OGEROVÁ, B. a FIBÍROVÁ, J. *Řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 155 s. ISBN 80-86009-24-6.
- [19] SEDLÁČEK, J. *Základy manažerského účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 1996. 149 s. ISBN 80-210-1312-5.
- [20] SCHROLL, R., BÁČA, J. a JANOUT, J. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL, 1990. 445 s. ISBN 80-03-00382-2.

- [21] SCHROLL, R., BÁČA, J., JANOUT, J., et al. *Manažerské účetnictví*. Edice „Vzdělávání účetních v ČR“. Praha: Svaz účetních v nakladatelství Bilance, 1997. 461 s. Bez ISBN.
- [22] SYNEK, M., et. al. *Manažerská ekonomika*. 2., přepracované a rozšířené vyd. Praha: Grada Publishing, 2000. 475 s. ISBN 80-247-9069-6.
- [23] SYNEK, M., et. al. *Podniková ekonomika*. 3., přepracované a doplněné vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7.
- [24] ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2.
- [25] ŠOLJAKOVÁ, L. et al. *Slovník účetních pojmů*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 316 s. ISBN 80-7357-197-8.

ODBORNÉ ČLÁNKY

- [26] BRAUNSTEIN, R. Pionýři controllingu pod drobnohledem – Budoucnost controllingu podle prof Eschenbacha. *Controller News (české vydání)*. 2005, roč. 11, č. 4, s. 24. ISSN 1214-5149.

PŘÍSPĚVKY VE SBORNÍKU

- [27] HOJNÁ, R. Aktuální směry rozvoje manažerského účetnictví. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Podmínky řízení podnikatelských subjektů v tranzitivní ekonomice*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2003, s. 67 – 70. ISBN 80-239-1091-4.
- [28] KRÁL, B. Manažerské účetnictví: zpráva o stavu informačního nástroje na počátku 21. století. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Moderní přístupy řízení výkonnosti a jejich informační podpora*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2005, s. 57 – 79. ISBN 80-245-0904-0.

STUDIE

- [29] Kol. společnosti Consulting Partners. *Systém ekonomického řízení společnosti pro podnik Ateso, a. s.* Praha: 1998. 161 s. Bez ISBN.

ZDROJE Z INTERNETU

- [30] Eugen Schmalenbach [cit.2007-10-24]. Dostupný z www:
<<http://encyklopedie.seznam.cz/heslo/434150-schmalenbach-eugen>.

BIBLIOGRAFIE

KNIHY, SKRIPTA

- [31] DOYLE, D. P. *Strategické řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2006. 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- [32] ESCHENBACH, R., et al. *Controlling*. 2., přepracované a rozšířené vyd. Praha: Aspi, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- [33] FIBÍROVÁ, J. a ŠOLJAKOVÁ, L. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2005. 263 s. ISBN 80-7357-084-X.
- [34] FREIDANK, C. CH. und FISCHBACH, S. *Kostenrechnung*. 4., korrigierte Auflage. München: R. Oldenburg Verlag München Wien, 1992. 363 s. ISBN 3-486-22226-0.
- [35] Kol. *Financial Management and Control, Study Text*. 4th ed. London: BPP Professional Education, 2004. 707 s. ISBN 0-7517-1665-0.
- [36] PEARCE, D. S. et al. *Macmillanův slovník moderní ekonomie*. 2. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1995. 549 s. ISBN 80-85605-42-2.
- [37] PETŘÍK, T. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. 371 s. ISBN 80-247-1046-3.
- [38] RAYBURN, L. G. *Cost Accounting*. 5th ed. Atlanta (USA): Richard D. Irwin, Inc., 1993. 986 s. ISBN 0-256-08649-4.
- [39] SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
- [40] SIEGWART, H. et al. *Management Controlling*. Stuttgart: Schäffer Verlag für Wirtschaft und Steuern, 1990. 323 s. ISBN 3-7190-1082-1.
- [41] STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [42] SVOBODA, S. *Účetní informace pro vnitropodnikové řízení*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998. 264 s. ISBN 80-7079-345-7.
- [43] VLČEK, J. et al. *Výkladový lexikon tržní ekonomiky*. Praha: Victoria Publishing, 1992. 215 s. ISBN 80-85605-26-0.
- [44] WISNIEWSKI, M. *Metody manažerského rozhodování*. 1. vyd. Praha: Grada, 1996. 512 s. ISBN 80-7169-089-9.
- [45] WÖHE, G. a KISLINGEROVÁ, E. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přepracované a doplněné vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2.

PŘÍSPĚVKY VE SBORNÍKU

- [46] HOJNÁ, R. Kalkulace životního cyklu jako strategický nástroj řízení nákladů. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Předpoklady a podmínky zapojení ČR do eurozóny*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2003, 4 strany (strany ve sborníku nečíslovány). ISBN 80-7318-160-6.
- [47] HOJNÁ, R. Kalkulace cílových nákladů. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Finanse i rachunkowość – teoria i praktyka*. Jelenia Góra: Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, 2004, s. 238 – 243. ISSN 0324-8445.
- [48] HOJNÁ, R. Moderní metody strategického řízení nákladů. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Regio 2005 Konkurenceschopnost podniků a regionů v EU*

a ve světě. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2005, s. 111 – 117. ISBN 80-7043-432-5.

- [49] HOJNÁ, R. Výkonové, odpovědnostní a procesní účetnictví ve vnitropodnikovém řízení. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Konkurenceschopnost podniků v kontextu trvale udržitelného rozvoje*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2006, s. 61 – 64. ISBN 978-8087042-05-2.
- [50] HOJNÁ, R. Způsoby evidence vnitropodnikových nákladů a výnosů. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007, 5 stran (strany ve sborníku nečíslovány). ISBN 978-80-7318-536-7.
- [51] HOJNÁ, R. Manažerské účetnictví jako informační nástroj systému řízení podniku. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference studentů vysokých škol v Euroregionu Nisa*. Jelenia Góra: Akademia Ekonomiczna im. Oskara Langego we Wrocławiu, 2007, s.50 – 52. ISBN 978-8360975-008.
- [52] HOJNÁ, R. Controlling jako nástroj manažerského řízení. *Sborník příspěvků z VIII. Mezinárodní konference Liberecké ekonomické fórum 2007*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2007, s. 309 – 313. ISBN 978-80-7372-243-2.
- [53] HOJNÁ, R. Vnitropodnikové účetnictví jako informační podpora manažerského rozhodování. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Nové trendy – nové nápady 2007*. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2007, s. 111 – 114. ISBN 978-80-903914-1-3.
- [54] KRÁL, B. Alokace nákladů – problém důvodu, ne způsobu. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Progresivní změny v systémech řízení výkonnosti*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2006, s. 67 – 82. ISBN 80-245-1070-7.
- [55] MATÝSKA, M. Rozhodování na základě teorie omezení a využití metody variabilních nákladů v českých podnicích. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Koncepce a praxe řízení výkonnosti*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2007, s. 133 – 147. ISBN 978-80-245-1222-8.
- [56] PALOCHOVÁ, M. Manažerské účetnictví jako nedílná součást controllingu. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Progresivní změny v systémech řízení výkonnosti*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2006, s. 133 – 145. ISBN 80-245-1070-7.
- [57] ŠOLJAKOVÁ, L. Vzájemný vztah nástrojů pro strategické, taktické a operativní řízení. *Sborník příspěvků z Mezinárodní konference Moderní přístupy řízení výkonnosti a jejich informační podpora*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2005, s. 171 – 185. ISBN 80-245-0904-0.

ODBORNÉ ČLÁNKY

- [58] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (1). *Účetnictví*. 2006, č. 1, s. 81 - 88. ISSN 0139-5661.
- [59] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (2). *Účetnictví*. 2006, č. 2, s. 68 - 75. ISSN 0139-5661.
- [60] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (3). *Účetnictví*. 2006, č. 3, s. 50 - 57. ISSN 0139-5661.
- [61] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (4). *Účetnictví*. 2006, č. 4, s. 64 - 71. ISSN 0139-5661.

- [62] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (5). *Účetnictví*. 2006, č. 5, s. 70 - 77. ISSN 0139-5661.
- [63] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (6). *Účetnictví*. 2006, č. 6, s. 65 - 72. ISSN 0139-5661.
- [64] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (7). *Účetnictví*. 2006, č. 7, s. 64 - 70. ISSN 0139-5661.
- [65] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (8). *Účetnictví*. 2006, č. 8, s. 64 - 69. ISSN 0139-5661.
- [66] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (9). *Účetnictví*. 2006, č. 9, s. 55 - 61. ISSN 0139-5661.
- [67] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (10). *Účetnictví*. 2006, č. 10, s. 67 - 73. ISSN 0139-5661.
- [68] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (11). *Účetnictví*. 2006, č. 11, s. 63 - 69. ISSN 0139-5661.
- [69] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (12). *Účetnictví*. 2006, č. 12, s. 62 - 68. ISSN 0139-5661.
- [70] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (13). *Účetnictví*. 2007, č. 1, s. 53 - 55. ISSN 0139-5661.
- [71] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (14). *Účetnictví*. 2007, č. 2, s. 45 - 47. ISSN 0139-5661.
- [72] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (15). *Účetnictví*. 2007, č. 3, s. 47 - 50. ISSN 0139-5661.
- [73] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (16). *Účetnictví*. 2007, č. 4, s. 52 - 55. ISSN 0139-5661.
- [74] FIBÍROVÁ, J. et al. Česko-anglický glosář finančního a manažerského účetnictví (17). *Účetnictví*. 2007, č. 5, s. 36 - 43. ISSN 0139-5661.
- [75] FIBÍROVÁ, J. a Wagner, J. Náměty a inspirace pro manažerské účetnictví z 29. kongresu Evropské asociace účetních v Dublinu. *Účetnictví*. 2006, č. 6, s. 78 - 82. ISSN 0139-5661.
- [76] POPESKO, B. Co se skrývá pod pojmem „procesní řízení nákladů“?. *Controller News (české vydání)*. 2005, roč. 11, č. 1, s. 13 - 15. ISSN 1214-5149.
- [77] SVOBODA, S. Vybrané problémy vnitropodnikového řízení. *Účetnictví*. 2006, č. 3, s. 58 - 65. ISSN 0139-5661.
- [78] ŠÍŠKA, L. Manažerské účetnictví a controlling jsou rozdílné pojmy?. *Účetnictví*. 2006, č. 2, s. 25 - 29. ISSN 0139-5661.
- [79] ŠOLJAKOVÁ, L. Hodnotové řízení na základě dílčích aktivit a jeho využití při řízení. *Účetnictví*. 2005, č. 11, s. 74 - 81. ISSN 0139-5661.
- [80] ŠOLJAKOVÁ, L. Metoda standardních nákladů a výnosů a její role v operativním, taktickém a strategickém řízení. *Účetnictví*. 2006, č. 7, s. 73 - 81. ISSN 0139-5661.
- [81] ZRALÝ, M. a KRÁL, B. Controllingové pojetí manažerského řízení a úloha účetnictví v něm. *Účetnictví*. 2006, č. 9, s. 34 - 40. ISSN 0139-5661.

PŘÍLOHY

PŘÍLOHA A	Formulář dotazníku	175
-----------	--------------------------	-----

PŘÍLOHA A

DOTAZNÍK

Prosím o zodpovězení následujících otázek (své odpovědi, prosím, zakroužkujte):

- 1) CHARAKTER PODNIKU** malý střední velký
- 2) ODVĚTVÍ** výrobní podnik obchodní podnik podnik služeb ostatní
- 3) JAKÝ TYP KALKULACE JE V PODNIKU POUŽÍVÁN?**
- kalkulace úplných vlastních nákladů kalkulace variabilních nákladů jiný žádný
- 4) UVAŽUJE PODNIK O ZMĚNĚ POUŽÍVANÉ KALKULACE?**
- ano ne nevím

Děkuji za Váš čas.